

أساسيات الحاسبة المالية

الجزء الأول

الدكتور

عطيه عبد الحى مرعى

مدرس الحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

الأستاذ الدكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

أستاذ ورئيس قسم الحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

٢...

اهداءات ٢٠٠٢

د/ سيد النشار

دار الثقافة العلمية

أساسيات المحاسبة المالية

الجزء الأول

الذكيور

عطيه عبد الحى مرعى

مدرس المحاسبة والرقابة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الاستاذ الدكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

استاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

جميع الحقوق محفوظة للمؤلفان . محفور طبع هذا
الكتاب أو تصويره أو أى جزء منه أو نسخه أو إخراج
بأى صورة من الصور إلا بأذن كتابى خاص من المؤلفان .
ومن يتعرض لذلك يكون عرضة للمساءلة القانونية

المقدمة

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن حاجة الإنسان إلى معلومات عما يحيط به من أوجه نشاط اقتصادي ، وما يساهم به هو في هذه الأوجه في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركة والتغير الدائب والدائم . وهذه المعلومات التي تتولد عن المحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الانسان من اشباع حاجاته وتحقيق رغباته على أفضل صورة ممكنة ، وإن لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهي ولا ريب من أهمها .

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون . فلم تعد المحاسبة هي « فن إمسك الدفاتر » الذي يقوم على العمليات الحسابية البسيطة في ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة والتي تعمل لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة . وهي في هذا الصدد تقوم أساساً على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المختلفة في الوقت الملائم وبالصورة المناسبة .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل والمعلومات المتخصصة لخدمة أغراض أو أهداف عديدة منها العام ومنها الخاص . ويختص هذا الكتاب ، بتقديم القارئ إلى أحد أهم هذه الفروع ، إن لم يكن أهمها ، وهو المحاسبة المالية . وتختص المحاسبة المالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط إقتصادي معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها

إلى معلومات إجمالية تفيد عن نتائج هذا النشاط أو الوحدة وتفيد في تحديد المراكز المالية له أو للوحد في نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ العامة ، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف في صورة مبسطة إلى أن يتم التعمق فيها في الفصل الدراسي الثاني .

هذا وقد توخينا في شأن إعداد هذا المؤلف معياران أساسيان :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدئ في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون إسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات في الفصل الدراسي الأول

٢ - قيام النهج بالمزج بين ما أستقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك لفتح المجال للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأي وتكوين المنطق وإستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو إجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى عشرة فصول تغطي الثلاثة الأولى منها الاطار النظري للمحاسبة المالية ، أما الأربعة التالية تغطي الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، أما الأربعة فصول الأخيرة فهي تغطي النظام المحاسبي في المشروعات التجارية وقد قام الأستاذ الدكتور عبد الحى مرعى بكتابة المؤلف فيما عدا الفصل الرابع والثامن والتاسع والعاشر الذى قام بكتابتها الدكتور عطيه مرعى .

هذا ويستهل المؤلفان إلى الله العلى القدير أن يكون قد وفقهما في إضافة جديد إلى المكتبة العزيزة بهذا المؤلف .

والله ولى التوفيق والهدى ،،،

المؤلفان

الإسكندرية فى أول سبتمبر ١٩٩٦

محتويات المؤلف

ص

العنوان والمُلخص

الفصل

٩ الأول: ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

يبدأ هذا الفصل بمفهوم المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب والتخزين والاسترجاع والتحليل لأحداث ووقائع اقتصادية . ويلى ذلك التعرف على وظيفتي المحاسبة الأساسيتين وهما القياس والانصال . وينتهى الفصل بالتعرف على بعض فروع المعرفة المحاسبية وأهدافها ، وما قد يتبع عن التقدم التقنى السريع واختلاف الوزن النسبى لدور الدولة فى تخطيط وإدارة مواردها الاقتصادية من آثار على أهداف ووظائف المحاسبة .

٢٣ الثانى: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

ينصب الاهتمام فى هذا الفصل على تحديد علاقة الارتباط وأواصر الصلة بين المحاسبة وبعض ضروب المعرفة الأخرى ، كعلم الاقتصاد والعلوم الإدارية والسلوكية والرياضة والقانونية والهندسية . وينتهى الفصل بتحديد موقع المحاسبة بين فروع المعرفة الأخرى من حيث درجة الإفادة والاستفادة .

٣٣ الثالث: المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسية فى المحاسبة

تركز الدراسة فى هذا الفصل على المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات التى تكون فى مجموعها الأطار الفكرى لعمل المحاسب ومرجعة فى حل المشاكل التى يواجهها عند القيام بإجراءات الدورة المحاسبية .

الرابع : توازن الميزانية والمعادلة المحاسبية الرئيسية : ٥٥

يتناول هذا الفصل أثر العمليات التي يقوم بها المشروع على الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات من خلال معادلة الميزانية والمعادلة المحاسبية الرئيسية . ويتقل بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وقسامها ويعرض نموذجاً للميزانية العمومية أو قائمة المكرر المالي وكذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامي . وينتهي الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التي تفيد في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

الخامس : الاثبات الدفترية والترحيل وموازنة الحسابات : ١٠٥

يتناول هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين قاعدة القيد المزدوج ومعادلة الميزانية ، كما يتناول فكرة الدين والمدن والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدينة والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي . ويتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبي ، حيث يتناول دليل الحسابات ودقتر الأستاذ وقواعد الاكيات وعلاقتها بقاعدة القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لإستبيان آثارها على الحسابات المختلفة ، وترصيد الحسابات في نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية اعتداد ميزان المراجعة وقوائده والهدف . ويتقل بعد ذلك لشرح ميكانيكية القيد المزدوج وتصميم واستخدام دقتر اليومية العامة ، والترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ . وينتهي الفصل بعرض سريع لاختطاً ميزان المراجعة وقيد الاقفال وخلاصة مختصرة للمختص الدورة المحاسبية .

السادس : المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات . ————— ١٨٣

يلخص هذا الفصل في تبسيط شديد التحويلات المتعلقة بتحويل الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المستحقة والإيرادات المقعدة والمستحقة ، وينتهي بعرض ورقة العمل التي يمكن استغلالها في اجراء التحويلات واجراء قيود الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

السابع : ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة : ————— ٢٣٥

يتناول هذا الفصل ملخص للدورة المحاسبية في صورتها المتكاملة من خلال مثال توضيحي لبيان خطوات الدورة المحاسبية منذ بدايتها وحتى نهايتها بما في ذلك اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

الثامن :

الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية : ————— ٢٧٩

يتناول هذا الفصل اجراءات تسجيل المبيعات وما يتعلق بها من معاملات ، كما يتناول اجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من معاملات في ظل طريقتي المخزون الدوري والمستمر . ويتقل بعد ذلك إلى كيفية حساب تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقتي المخزون الدوري والمستمر ، وينتهي الفصل بعرض مكونات صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي حتى يمكن الوصول إلى مجمل الربح وتحليله - مفهومه ومضمونه

التاسع: ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في

المشروعات التجارية - ٣٤١

يتناول هذا الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات في المشروعات التجارية ، كما يتناول إجراءات اعداد ورقة العمل والتسويات واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في هذه المشروعات وينتهي بعرض كيفية التصرف في الأرباح أو الخسائر الصافية ونموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية .

العاشر: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية : ٣٧١

يتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة وكذلك المعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية من وجهة نظر الدائن والمدين . ويتقبل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية ، وينتهي الفصل بمثال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع .

الفصل الأول

في

ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

١ - خطة الفصل :

يعرض هذا الفصل مفهوم مبدئي للمحاسبة كوسيلة منظمة للحساب عن أحداث ومعاملات اقتصادية وقعت في الماضي أو تحدث في الحاضر أو من المتوقع حدوثها في المستقبل . وفي ضوء هذا المفهوم تعرض لأهداف المحاسبة التي ينبغي الوصول إليها أو تحقيقها لتلبية احتياجات المتضمن بها . ثم تنتقل بعد ذلك إلى تحديد وظائف المحاسبة موضوع هذا الكتاب التي ينبغي القيام بها لتحقيق أهدافها ، وتنتهي بعرض موجز ومبسط لفروع المعرفة المحاسبية المختلفة ، وتوضح مساهمة كل منها في تحقيق الأهداف وتلبية احتياجات المستفيدين منها .

٢ - مفهوم المحاسبة وأهدافها :

المحاسبة هي أحد وأهم فروع المعرفة الإنسانية للحساب المنظم ، الذي يختص بإنتاج البيانات والمعلومات ، وتوفرها في صورة ملائمة وتوصيلها إلى من يهمه الأمر ، لتحقيق أهداف محددة ومعروفة . لذلك يجب أن تقوم المحاسبة على نظام متكامل الأركان ، تحكمه مجموعة من القواعد والاصول المنطقية ، ويتبع في شكله سلسلة من الاجراءات المنتظمة ، ويعمل في إطار مجموعة من اللبديء والمقاهيم المستقرة .

ويحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تؤثر في ثراء الانسان ورفاهته المادية والمعنوية بالزيادة أو بالنقص ، أو التي تؤدي إلى ثبات ذلك الثراء وتلك الرفاهية . ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأحداث والمعاملات

الاقتصادية التي تكون محلاً للحساب المحاسبي المنظم استناداً إلى النطاق الزمني لكل منها . فقد يفرد الحساب المحاسبي بأحداث ومعاملات وقعت بالفعل وبذلك فهو ينصب على الماضي ، أو قد يربط ذلك الحساب بأحداث ومعاملات جارية وقائمة الآن لذا فهو ينصب على الحاضر ، أما إذا كان مرتبطاً بما يتوقع أن تكون عليه الأحداث والمعاملات في زمن ليس بالماضي أو الحاضر فهو ينصب على المستقبل إلا أنه في جميع الأحوال يلزم أن تؤثر الأحداث والمعاملات على الثروة والرفاهية بما ينفى عليها الصبغة الاقتصادية ومن ثم تكون محلاً للحساب المحاسبي .

وتم هذا الحساب المنظم في كل الأحوال تلبية لحاجة بشرية .

وفي ظل سطحية سعة الذاكرة البشرية من حيث استيعاب وتخزين كل الوقائع والأحداث والمعاملات ، وإمكانية استرجاع تفاصيلها ، وتخليد كل العلاقات التي يمكن أن تقوم بينها ، ومحصلة أثر كل ذلك على الثروة والرفاهية البشرية ، يلجأ دور المحاسبة كوسيلة للحساب المنظم لتلبية كل أو بعض هذه الاحتياجات وذلك بما توفره من معلومات تفصيلية مرتبطة بالوقائع والأحداث والمعاملات التي تسجل الذاكرة البشرية عن استيعابها وتخزينها واسترجاعها حين الحاجة إليها . كما توفر أيضاً ملخصاً لأثر هذه الوقائع وتلك الأحداث والمعاملات ، والعلاقات القائمة بينها ، على الثروة والرفاهية البشرية . وبناء عليه يمكن القول أن الاحتياجات البشرية التي تقوم المحاسبة بتوفيرها هي معلومات مرتبطة بوقائع وأحداث ومعاملات اقتصادية تمثل محور اهتمام فرد معين أو مجموعة أفراد تربطهم مصالح مشتركة ، وتؤثر على رفاهيتهم ولا يمكن تذكّر واستيعاب هذا التأثير بدون هذه المعلومات المحاسبية .

أما عن كون المحاسبة ، كوسيلة للحساب المنظم ، تنصب على أحداث ووقائع ومعاملات وقعت في الماضي أو الحاضر أو من للتطرّح حدوثها في المستقبل ، فإن هذا ولا شك يكون مرتبطاً بنشأة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية وتطورها على مر الزمن وفي هذا الصدد يمكن القول أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية قد نشأت لأغراض التذكّر ثم تطورت لتشمل بالإضافة إلى ذلك التقرير عن نتائج أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية معينة ، واستقر الحال بالمحاسبة لتصبح أهم مصادر المعلومات الاقتصادية التذكيرية والتقريرية وما قد يلزم لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية في المستقبل .

وقد بدأت المحاسبة كوسيلة تدكيرة منظمة للحساب فى مدن إيطاليا القديمة لمساعدة التجار على معرفة ما لهم من حقوق لدى غيرهم وما عليهم من التزامات لغيرهم^(١). وبزيادة حجم التجارة وتوسع نطاق العمليات التجارية تطور اهتمام المحاسبة لتوفير المعلومات الخاصة بممتلكات التجار الأخرى بجانب تدكيرهم بحقوقهم لدى الغير والتزاماتهم قبل الغير. وفى أواخر القرن السابع عشر صدرت بعض المواقف التجارية فى فرنسا ترتب عليها ضرورة قيام المحاسبة بوظائف أخرى تقريرية بجانب وظائفها التدكيرة. وتضمنت الوظائف التقريرية للمحاسبة حساب نتائج ممارسة للشروعات الاقتصادية لانشطتها من أرباح أو خسائر وتقديمها الى من يهمه الامر، واعداد ما أصبح من المتعارف عليه بالميزانية العمومية. وهى القائمة التى تتحدد فيها ممتلكات المشروع وماله لدى الغير، وحقوق الملاك فيه والتزامات قبل الغير، فى لحظة زمنية معينة. وخلاصة القول فقد أصبحت المحاسبة فى ذلك الوقت أداة تدكيرة وسيلة تقريرية.

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد صاحب التطورات الاقتصادية والثورة الصناعية، التى اجتاحت أوروبا فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، تطورات مماثلة فى نطاق اهتمامات المحاسبة بما أدى إلى تفرعها إلى فروع تتلائم وطبيعة الحاجة إلى معلومات كما سوف يتضح فيما بعد.

وقد أتفق من ثابا هذا المفهوم المبدئى للمحاسبة وما طرأ عليه من تطورات على مر العصور ما يسمى الآن بالنظام المحاسبى الذى يعد أهم مصدر لإنتاج معلومات اقتصادية مفيدة فى شأن اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية العامة والخاصة. وأصبح من أهم الخواص التى تفردها المعلومات المحاسبية هى العبئة الاقتصادية.

ويستخدم النظام المحاسبى بيانات كمية عديدة لإنتاج معلومات كمية عديدة، وعلى الرغم من ذلك ليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية. فقد تهتم المحاسبة مثلاً بقياس وتحديد ما يمتلكه فرد ما من ثروة فى لحظة زمنية معينة وذلك

(١) فى احتفادى أن المحاسبة قد نشأت فى عصر قداماء المصريين كما توحى بذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام فى القرآن الكريم عندما استقر به المقام أينا لخرقن القرون.

لتوفير معلومات تتعلق بقيمة الثروة أو مقدارها وخصائصها ومكوناتها في تلك اللحظة بما يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بإدارة تلك الثروة واستغلالها بكفاءة وفعالية . وعلى العكس من ذلك فإن عدد أفراد أسرة مالك هذه الثروة تقع خارج نطاق مواضيع اهتمام المحاسبة رغم أنه عدد كمي . كذلك نجد أن بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية لا يمكن قياسها أو حسابها في صورة كمية عديدة ، ومثل ذلك ارتفاع مستويات الفرد وسعادته لا يمكن قياسها محاسبياً على الرغم من أهمية ذلك اقتصادياً .

ويتضح مما تقدم أن الهدف العام للمحاسبة هو توفير البيانات والمعلومات اللازمة ، وتوصيلها إلى من يهمه الأمر لمساعدته وترشيده في شأن اتخاذ القرارات الاقتصادية . ويتحقق هذا الهدف بتفاعل وثيق الصلة بين نظامين أولهما للقياس والثاني للاتصال . فالبيانات والمعلومات المحاسبية ما هي في واقع الأمر إلا نتاج نموذج للقياس ، كما أن ربطها بالفرض المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة اللازمة يقوم على أركان نموذج للاتصال المحاسبى .

ويعد نموذج القياس المحاسبى في واقع الأمر متكامل الأركان من حيث موضوع القياس والهدف منه والأساليب والاجراءات والأسس المنهجية وكيفية التعبير عن النتائج . فموضوع القياس المحاسبى هو الثروة التي تقع في حيز وحدة اقتصادية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاوله أوجه النشاط الاقتصادى . والهدف من القياس يمثل في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشأن موضوع القياس . كما يتوافر في المحاسبة من الأساليب والاجراءات والأسس والقواعد ما يلائم تحقيق وبلوغ الهدف على أفضل صورة ممكنة . ونتائج القياس المحاسبى عادة ما تكون في صورة كمية . وهذه الصورة بالنسبة للمحاسبة المالية موضوع هذا الكتاب عادة ما تكون بوحدة قياس موحدة هي النقود . هذا وسوف نتعرض للقياس بصورة أكثر تفصيلاً في البند التالى باعتباره الوظيفة الأولى للمحاسبة .

ويقوم نموذج الاتصال على أربعة أركان رئيسية هي : وجود مصدر للبيانات والمعلومات ، وجود وسيلة أو أداة لتوصيل البيانات والمعلومات ، وأداة أو رسالة تتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها ، ثم أخيراً وجود المستفيد الذى يهمه الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية .

والأمر الذى لا جدال فيه أن نموذج القياس المحاسبى يؤدى إلى توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية وبذلك يتحقق الركن الأول من أركان نموذج الاتصال . ولا تقف المحاسبة عند هذا الحد وإنما تقوم أيضاً بتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة عن القياس إلى من يهمه أمر موضوع القياس ونتائجه . ذلك عن طريق القوائم والحسابات والتقارير التى تخدم كآداة للاتصال بالإضافة إلى تضمينها البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها . ولما كان لنموذج الاتصال مبادئ وقواعد فإن الإلتزام بها يضمن زيادة فعالية المحاسبة فى تحقيق أهدافها .

٣ - وظائف المحاسبة المالية :

تأسيساً على ما تقدم يمكن القول أن للمحاسبة بفروعها المختلفة وظيفتين أساسيتين : هما القياس والاتصال ، وحيث تتمدد فروع المعرفة المحاسبية كما سيرد لاحقاً ، فإن توصيف كل ركن من أركان هاتين الوظيفتين يختلف من فرع لآخر بما يتلاءم وتحقيق أهداف كل منها والتى تقع بصفة عامة فى إطار الهدف العام من المحاسبة . ولما كان موضوع هذا الكتاب منصباً على المحاسبة المالية ، فإن توصيف وظيفتى القياس والاتصال سوف يتحدد بما يتلائم وتحقيق أهداف هذا الفرع من فروع المعرفة المحاسبية .

ويعتبر تعريف موثر الوظيفى للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفة القياس ، رغم قصوره فى شأن الاتصال . وينص هذا التعريف على أن المحاسبة المالية تهدف إلى :

- ١ أ - قياس الموارد التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة ، « ب - قياس الحقوق أو التزامات التى تقع على عتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها ، « ج - قياس التغيرات التى تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح ، « د - تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة ، وأخيراً « هـ - التعبير عن العمليات السابقة فى صورة نقدية ، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة ^(١) .

(1) Moonitz . M., The Basic Postulates of Accounting. Accounting Research Study No. 1., (N.Y: The American Institute of Certified Public Accountants, 1961.), P.23.

وقام المؤلف بترجمة الشريف بصرف مع الحفاظ على الضموم والتهجيم

وسوف تتناول بنود هذا التعريف لتوصيف وظيفة القياس المحاسبي موضوع اهتمام المحاسبة المالية ، ثم نعود لتوصيف وظيفة الاتصال ..

(أ) قياس الموارد التي تقع فى حيازة وحلقات اقتصادية معينة :

يطلق على الوحدة الاقتصادية ، التي تقع فى حيازتها للموارد للرغوب قياسها ، اصطلاح « الوحدة المحاسبية » . وقد تمثل الوحدة المحاسبية فى فرد معين ، أو مجموعة أفراد معينة أو شركة كبيرة كانت أم صغيرة . وتقع عملية قياس الموارد التي تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية فى اطار وظيفة القياس المحاسبي وتعد من أهم وأصعب أركانها كما سيتضح من الدراسة فيما بعد . ويعنى قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها فى لحظة زمنية معينة . وتشمل الموارد كل الممتلكات التي تقع فى حيازة الوحدة محاسبية وكذلك حقوقها قبل الضر ، سواء أكانت هذه الحقوق مالية أو عينية . فالأرضى والمباني والبضاعة والتفدية التي يمتلكها فرد معين ، ومستحقاته المالية والمادية طرف الضر كلها تعتبر من موارده ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح الأصول .

(ب) قياس الحقوق أو الإلتزامات ومصالح الملاك :

قد تمثل الحقوق التي تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية فى مديونيات للغير بخلاف الملاك . وهذه للمديونيات تكون لأجل مسمى ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح « الإلتزامات » . وهذه الإلتزامات إما أن تكون فى صورة مالية كالحصول على قرض من البنك أو الإلتزام بسداد قيمة بضاعة تم شراؤها على الحساب لأجل مسمى ، أو قد تكون فى صورة عينية كالإلتزام بتوريد سلعة أو خدمة تم تحصيل قيمتها مقدماً بمعرفة الوحدة الاقتصادية . أما مصالح الملاك فتتمثل فى الإستثمارات المباشرة ، والتي يطلق عليها محاسبياً اصطلاح « رأس المال » أو الإستثمارات غير المباشرة التي يطلق عليها محاسبياً « الأرباح المحجوزة » . هذا وتختلف حقوق الملاك عن الإلتزامات فى أن الأولى لا يحق للملاك استردادها ما دامت الوحدة المحاسبية مستمرة ، بينما الثانية يلزم الوفاء بها فى الموعد المحدد لاستحقاقها . ويطلق على مصالح الملاك محاسبياً اصطلاح « حقوق الملكية » . وكما هو الحال فى المورد فإن قياس الإلتزامات وحقوق الملكية يعنى تحديد مقدار أو قيمة كل منها فى لحظة زمنية معينة

(جـ) قياس التغيرات التي تطرأ على :وزنة والإلتزامات ومصالح الملاك .

يعد إنتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الأساسي من قيام المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح . وعند استغلال المورد المتاحة لمشروع معين (وحدة محاسبية معينة) لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدي إلى تغيير في شكل ومزيج الموارد المتاحة كما يؤدي إلى تغيير قيمتها بتدقيق الإنتاج من السلع والخدمات وأساليب أخرى . وعندما يستخدم المشروع موارد معينة لإنتاج سلعة معينة فإن إحلال ما يستفد من هذا المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتلنى بسلد القيمة نقداً أو الإلتزام بسلدها آجلاً . كما أن بيع ما يتجه المشروع من سلع أو خدمات قد يترتب عليه أرباحاً أو خسائر تؤثر في حقوق الملاك . بالتالى فإن مزاوله المشروع (أو الوحدة المحاسبية) لأعماله يترتب عليه تغيير في شكل ومزيج تشكليه المورد ، كما يترتب عليها تغيير في التزامات المشروع وحقوق الملاك فيه . وتؤدى هذه التغيرات فى النهاية إما إلى زيادة حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى أرباح أو إلى نقص حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى خسائر . ومن ثم فإن قياس التغيرات يهدف إلى التعرف على ما يحققه المشروع (الوحدة المحاسبية) من أرباح أو خسائر .

(د) تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة :

إذا كان نشاط الوحدة المحاسبية مستمراً ، وكانت التغيرات التي تطرأ على المورد والإلتزامات وحقوق الملاك هى الأخرى مستمرة لارتباطها باستمرار مزاوله الوحدة المحاسبية لنشاطها ، فإن قياس هذه التغيرات لا بد وأن يرتبط بفترات زمنية محددة ، ويمكن التوقف فى نهايتها على تاج النشاط الذى تم خلال كل منها . ولذلك أصبح من الضرورى تخصيص التغيرات التي تطرأ خلال فترة زمنية معينة لتلك الفترة لتمكين قياس نتيجة عمليات الفترة قياساً سليماً . ويطلق على هذه الفترات المعينة محاسبياً الفترة المحاسبية ، وهى عادة سنة ميلادية كاملة ، ما لم تقتضى الظروف خلاف ذلك . هذا ويتطلب تخصيص هذه التغيرات اتباع قواعد وإجراءات محاسبية معينة ، ومن ثم فإن لم تكن الوحدة المحاسبية مستمرة فى اعمالها فلا داعى لعمل هذا التخصيص لأن التغيرات فى هذه الحالة سوف تخص الفترة التي حدثت فيها .

(هـ) التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة :

حيث تقوم المحاسبة عموماً والمحاسبة للمالية خصوصاً على القياس الكمي ،
وحيث لا يمكن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمي مشترك ،
فإن وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية لامكانية القياس . وتعد النقود المقياس
الكمي للوحد الذي تستخدمه المحاسبة للمالية في القياس . وكان الافتراض المحاسبي
الساقد إلى عهد قريب وما زال سائداً في كثير من الأحيان ، أن وحدات النقود
متجانسة على مر الزمن ، بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود .

هذا وأن كان تعريف موثر يعد ملائماً لتحديد إطار وظيفة القياس المحاسبي فإنه
ولاشك قاصراً في شأن وظيفة الاتصال . ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التي تقع في
إطار الاتصال من أهم وظائف المحاسبة ⁽¹⁾ .

وبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنهى وظيفة القياس . حيث لا بد من توصيل
المعلومات (أو البيانات في بعض الأحيان) التي تنتج عن القياس لمن يهمه أمر منا
القياس ، ولتحقيق الهدف الذي تم القياس من أجله . وتدرج وظيفة الاتصال في
المحاسبة للمالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموماً ، بخاصة الحسابات التي
تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية ،
والقوائم التي تظهر قيمة المولد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات الوحدة
للغير في نهاية الفترة . والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها « الميزانية
العمومية » . وتعد المعلومات التي تطوى عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق
فيها لخدمة الملاك والمدينين والجهات الحكومية وغيرها في عديد من الأغراض .

وخلاصة القول فإن وظيفة القياس تطوى على تحليل وتسجيل العمليات التي
تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتسيق وتجميع البيانات التي تترتب على هذه
العمليات ، وتحويلها إلى معلومات مفيدة ، ويلجئ دور وظيفة الاتصال حيث يتم
تلخيص النتائج وعرضها في صورة مفيدة وإبلاغها لمن يهمه الأمر . وعادة ما يتم ذلك

(1) W.A.Paton, Essentials of Accounting, Rev. ed. (N. Y: Macmillan, 1949)

في صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة

والمحاسبة المالية رهي بصدد تنفيذ وظائفها في سبيل تحقيق أهدافها تلتزم بمجموعة متعارف عليها ومستقرة من المبادئ ، وتعمل طبقاً لنسق منظم من الإجراءات المنطقية المتميزة ، كما تستند على مجموعة من المفاهيم الخاصة التي أدت إلى ضرورة تمييزها عن فروع المعرفة الإنسانية الأخرى . وسوف نعرض لذلك ، في الفصل الثالث من هذا الكتاب .

٤ - فروع المحاسبة :

لم تكن المحاسبة في بداية ظهورها في أواخر القرن الخامس عشر الميلادي تعدو عن كونها نظاماً مبسطاً لتسجيل المعاملات المالية للتجار في مدن إيطاليا القديمة كما سبق القول . وكان هذا التسجيل يتم طبقاً لما يسمى بقاعدة القيد المزوج التي سيأتي تفصيلها ومبرراتها منذ نشأ هذا التطور الحقيقي للمحاسبة إلا في أواخر القرن الثامن عشر حيث كانت الثورة الصناعية بداية ظهور المشروعات الكبيرة عظيم الأثر في هذا التطور . فقد ظهرت الحاجة إلى توفير مزيد من المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن مشروعات كبيرة الحجم ومتباعدة في أوجه النشاط . وقد أدى ذلك إلى توسيع نطاق عمل المحاسبة وبداية ما عرفت في فروعها . فأصبحت المحاسبة المالية Financial Accounting استمراراً لتسجيل العمليات طبقاً لقاعدة القيد المزوج ، وتصنيفها وتلخيصها وتجميعها لأغراض إعداد الحسابات التي تظهر نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر وإعداد الميزانية التي تظهر أصول المشروع وحقوق ملاكته والتزاماته . وظهرت محاسبة التكاليف Cost Accounting لتفي بحاجة المشروعات الصناعية من معلومات عن تكلف ما تنتجه من منتجات عن طريق تحليل وحصر وتبويب وتجميع عناصر التكلفة وحساب تكلفة وحدة المنتج منها . كما ظهرت الحاجة أيضاً إلى المحاسبة الحكومية Governmental Accounting لتنظيم وضبط ورقابة تصرفات الحكومية .

وكتيجة للتقدم التقني السريع والكبير الرهيب لحجم المشروعات في العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي ، واتجاه واقع الحاضر

إلى إطلاق عنان قوى العرض والطلب فى تحديد أسعار السلع والخدمات وانتشار التخطيط الاقتصادى بدرجاته المتفاوتة فى العديد من الدول - وخاصة النامية منها - زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروعها لتفى بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية . فظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد إدارة المشروعات الكبيرة فى اتخاذ قرارات التخطيط للمستقبلية وتقييم فعاليتها لقراراتها الماضية وفرض الرقابة المستمرة على عملياتها والاعتماد على الأنظمة المعاونة وخدمات الحاسبات الآلية والاستعانة بالنماذج الرياضية والكمية فى حل المشاكل المعقدة ، ولذلك ظهرت المحاسبة الإدارية Management Accounting لتوفر للإدارة المعلومات اللازمة فى الوقت وفى الصورة اللازمة لحل مشكلة معينة أو لاتخاذ قرار معين . كما ظهرت المحاسبة القومية National Income Accounting إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومى ومساهمة القطاعات الإنتاجية المختلفة فيه ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجى ، وذلك للتمكن من توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات أفراده المتعددة .

هذا وقد صاحب هذه التطورات انفصال إدارة الوحدات المحاسبية عن ملاكها وقيام علاقة الوكالة بين الفئتين بما أدى إلى ظهور الحاجة إلى إضفاء مزيد من الثقة على المعلومات المحاسبية ، وذلك عن طريق مراجعتها وتدقيقها بمعرفة جهة متخصصة ومستقلة . وبالتالي ظهرت المراجعة Auditing كأحد فروع المعرفة المحاسبية لتفى بهذا الغرض وغيره . وتهدف المراجعة عموماً إلى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة تلك التى تتج عن المحاسبة المالية .

وبهذا العرض الموجز لأهداف المحاسبة بصفة عامة ووظائفها وفروعها يكون قد تحقق الهدف من هذا الفصل فى شأن تعريف القارئ بها . ويعرض الفصل التالى الى تحديد موقع المحاسبة من فروع المعرفة الأخرى .

أمسئلة وحالات نظرية

على الفصل الأول

أولا : الأسئلة :

السؤال الأول :

عرف المحاسبة ، وأهدافها ، ووظائفها ، وفروعها .

السؤال الثاني :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر المحاسبة أحد وأهم فروع المعرفة الإنسانية للمحاسب المنظم الذي يختص فقط بإنتاج البيانات والمعلومات الاقتصادية .

(ب) يتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي لا يشترط أن تؤثر في تغير ثراء الإنسان ورفاهيته أو ثباتهما .

(ج) يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تكون محلاً للمحاسب المحاسبي المنظم استناداً إلى النطاق الزمني لكل منها .

(د) يقتصر اهتمام المحاسبة على الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي وقعت في الماضي دون الحاضر والمستقبل .

(هـ) يأتي دور المحاسبة كوسيلة منظمة للمحاسب لتلبية احتياجاته إلى معلومات تمجز الذاكرة البشرية عن استيعابها ، وتخزينها ، واسترجاعها ، وتحديد العلاقات القائمة بينها .

(و) يستخدم النظام المحاسبي بيانات عديدة كمية لإنتاج معلومات عديدة

- كمية لا يشترط أن يكون لها صيغة اقتصادية .
- (ج) هناك بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية الهامة التي لا تدخل في مواضيع اهتمام المحاسبة نظراً لعدم إمكانية قياسها في صورة كمية .
- (ط) يتحدد الهدف العام للمحاسبة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخذي القرارات الاقتصادية .
- (ي) يمكن تحقيق الهدف العام للمحاسبة من خلال نموذج متكامل الأركان للقياس المحاسبي فقط .
- (ك) لا قيمة لنتائج نموذج القياس المحاسبي من معلومات دقيقة وملائمة بدون وجود نموذج جيد ومتكامل الأركان للاتصال .
- (ل) يقوم نموذج الاتصال على ثلاثة أركان رئيسية .
- (م) لا يختلف توصيف كل ركن من أركان وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي باختلاف فروع المرفة المحاسبية .
- (ن) يعتبر تعريف مونتز الوظيفي للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفتي القياس والاتصال .
- (د) ينصب موضوع القياس المحاسبي على الموارد المملوكة التي تقع في حوزة الوحدة المحاسبية فقط .
- (س) يتم قياس الموارد والالتزامات وحقوق الملاك في أى لحظة بهدف تحديد مكوناتها ومقدارها أو قيمتها في تلك اللحظة .
- (ص) ليس من الضروري أن يترتب على ممارسة الوحدة المحاسبية لنشاطها أى تفسير في شكل قيمة مزيج الموارد والالتزامات وحقوق الملاك .
- (ع) يمكن تحديد ربح أو خسارة المشروع خلال فترة زمنية معينة بقياس التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية في تلك الفترة .
- (غ) القياس النقدي الموحد للموارد والالتزامات وحقوق الملاك والتغيرات فيها

عبر الزمن يتم من اختراع ضمنى مؤداه أن القوة الشرائية للتقود ثابتة .

(ف) تبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس .

(ق) تقوم وظيفة الاتصال بالدور الاعلامى للبيانات والمعلومات الاقتصادية التى انتهت اليها وظيفة القياس .

ثانياً الحالات النظرية :

يعتبر نموذج القياس المحاسبى متكامل الأركان ، من حيث موضوع القياس ، والهدف منه ، والأساليب والإجراءات والأسس المتبعة ، وكيفية التعبير عن النتائج .

أشرح هذه العبارة

الحالة الثانية:

يعد تخصيص الزمنى للتغيرات فى الموارد والإلتزامات وحقوق الملاك من الأمور الضرورية لتحديد نتائج الأعمال بصورة سليمة .

أشرح هذه العبارة فى ضوء استمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها من عدمه .

الحالة الثالثة :

بدأت المحاسبة كوسيلة تذكيرية فى مدن إيطاليا القديمة ، ويصدر بعض الموائيق التجارية بفرنسا اتسع مجال المحاسبة ليشمل التقرير عند نتائج الأعمال وأعداد ما يسمى الآن بالميزانية العمومية .

أشرح ذلك موضحاً مراحل تطور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب .

الحالة الرابعة :

لقد كان للتقدم التقنى السريع ، وكبر حجم المشروعات ، وتغير شكل الملكية والإدارة دوراً كبيراً فى تطوير المحاسبة وتفرعها وتوسيع نطاق اهدافها بما يقى بحاجة العصر من البيانات والمعلومات الاقتصادية .

علق على هذه العبارة ، موضوعاً فروع المحاسبية وأهدافها ومدى تمثيلها مع الظروف الاقتصادية الراهنة .

الفصل الثانى

فى

علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

١ - عطة الفصل :

استعرضنا فى الفصل الأول مفهوم وأهداف المحاسبة وفروعها المختلفة ووظائفها التى تتمثل فى نموذج للقياس وآخر للاتصال ويختلف نطاق كل منها على حسب الأهداف التفصيلية لكل فرع من فروع المحاسبة . وبذلك يمكن تعريف المحاسبة على أنها وسيلة منظمة للحساب باستخدام مجموعة من الأساليب الرياضية والاحصائية والأدوات الحاسبية والمنطقية ، وبحكمها نسق من المبادئ والمفاهيم المحاسبية والاقتصادية التى يتأثر بطروف الزمان والمكان بما يجعلها تحوز القبول العام . وتهدف المحاسبة بذلك الى انتاج معلومات كمية مفيدة فى شأن اتخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بتخصيص الموارد المتاحة وإدارتها واستغلالها بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية .

والمدقق فى هذا التعريف يجد أن المحاسبة لها علاقات ودلالات وثيقة الصلة ببعض ضروب المعرفة الأخرى ، كعلم الاقتصاد ، والعلوم الإدارية والسلوكية والرياضية والقانونية والهندسية . وسوف يتم تناول هذه العلاقات والدلالات بصورة موجزة على النحو التالى :

٢ - علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد :

يعتبر الاقتصاد أحد العلوم الانسانية Social Sciences وأهمها فى الوصول إلى حل للمشكلة الاقتصادية ، التى تتمثل فى وجود موارد اقتصادية محدودة المقدر ونادرة

يمكن استغلالها في أوجه بديلة متعددة لإنتاج سلع وخدمات ذات قدرة عالية التوافق
 بقدر محدود من احتياجات ورغبات الأفراد غير المحدودة. وبمقتضى الاقتصاد، فإن
 السلوك الاقتصادي للإنسان لأغراض تحديد احتياجاته الاقتصادية والتعرف على مساهم
 تفضيلية للسلع والخدمات المختلفة، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات، والبرامج
 الإنسانية المختلفة والقدرة الإنتاجية للموارد الاقتصادية المتاحة، ويحدد الطريقة المناسبة
 لتخصيص هذه الموارد على فرض الاستغلال البديلة المختلفة بحيث يمكن الرضاء بأكبر
 قدر ممكن من احتياجات الأفراد ورغبتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد بأفضل
 صورة ممكنة. ولتحقيق ذلك يعمل الاقتصاد على وضع معايير ومبادئ السلوك
 الأمثل سواء فيما يتعلق بتخصيص الموارد على فرض الاستغلال البديلة، أو فيما يختص
 بإدارة واستغلال تلك الموارد في الفرص التي خصصت لها، أو فيما يختص بتوزيع
 الناتج من سلع وخدمات على المستحقين فيه، أو فيما يختص بالسلوك الأناني للأفراد
 في الحصول على السلع والخدمات المختلفة. ومن ثم إذا استرشد من يتخذ القرار في
 شأن أي من هذه المشاكل الفرعية، بالمعايير والمبادئ الاقتصادية الملزمة فإن القرار
 الذي يتخذه يصبح أفضل ما يمكن اتخاذه في ظل ما يحيط به من ظروف حثيثة.
 ويتطلب الأمر في هذا الصدد أن يكون متخذ القرار ملماً بالمبادئ والمعايير الاقتصادية
 التي تتلاءم مع موضوع القرار ونتائج للتوصية.

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وأهدافها في الفصل السابق يتضح لنا
 درجة الصلة ومقدار الارتباط بين المحاسبة والاقتصاد. فمواضيع القياس المحاسبي هي
 موارد ومتغيرات وعمليات وتدفقات اقتصادية بهدف توفير بيانات ومعلومات ذات قيمة
 اقتصادية عن قيمة هذه العناصر أو مقدارها، وخصائصها ومكوناتها. أي أن مواضيع
 القياس المحاسبي تنبثق جذورها أساساً من الأسس والمبادئ والمعايير الاقتصادية وإلا ما
 توافر للبيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية الملزمة لتحقيق الهدف من توليدها
 وتوفيرها للمستفيدين منها. فلا ريب إذن في أن المحاسبة قد نبئت الكثير من
 المصطلحات الاقتصادية، واستخدمت العديد من أدوات التحليل الاقتصادي، وارتكزت
 على تطبيق النظرية الاقتصادية في بناء نموذج القياس المحاسبي، سواء كان ذلك من
 حيث الموضوع، أو الهدف، أو المعيار، أو وحدة القياس. ومن هذا المنطلق يرى

يشكر المحاسبى المدعى أن أصول ومبادئ المحاسبة بأنهم أن تكون متسقة مع الأصول
ومبادئ الاقتصادية .

ولا تقع العلاقة بين المحاسبة والاقتصاد فى اتجاه واحد ، بمعنى أن المحاسبة
ليست دائماً بالمستفيد . بل أن العلاقة فى واقع الأمر هى علاقة تبادل منافع ناتجة عن
تداخل فى الأهداف والمنطلقات . فالمحاسبة تعتمد على الكثير من المبادئ والمعايير
الاقتصادية وهى بصدد القيام بطريقة القياس ، كما أن الاقتصاد يعتمد على البيانات
والمعلومات المحاسبية للتحقق من مدى صحة هذه المبادئ والمعايير النظرية ومدى
توافقها مع واقع التطبيق العملى لها .

ويتضح مما سبق أن المحاسبة والاقتصاد لهما صلات وثيقة ببعضهما ويتبادلان
المنافع فيما بينهما بشكل يجعل دراسة المحاسب لعلم الاقتصاد ضرورة ملحة لاداء
مهامه على الوجه الاكمل ، كما يجعل دراسة الاقتصادى للمحاسبة أساس ضرورى
لمعالجة المشاكل الاقتصادية فى صورة تقبل التطبيق العملى .

٣ - علاقة المحاسبة بالعلوم الإدارية :

يمكن القول أن وظائف اداره الوحدات الاقتصادية تلخص ببساطة فى : تحديد
الهدف أو مجموعة الاهداف المرغوب تحقيقها ، ووضع الخطط ورسم السياسات لتوفير
وتدبير الموارد اللازمة لذلك ، وشحن الهمم لوضع الخطط والسياسات موضع التنفيذ ،
وأخيراً متابعة الأداء وتقييمه وتوفير المناخ الملائم من الدوافع الإيجابية اللازمة لتحقيق
توافق الأداء مع الأهداف الموضوعه . وفى كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الادارة
بالعديد من البدائل التى يلزم دراستها واختيار الأفضل من بينها . وكل قرار تتخذه
الادارة فى هذا الصدد يكون عرضه للصواب أو الخطأ على حسب دقه ووقتية وملائمة
ما يتوافر لديها من معلومات مفيدة فى اتخاذ . ويعتبر النظام المحاسبى أهم مصدر من
مصادر المعلومات التى يمكن أن تتاح للادارة لاغراض اتخاذ قراراتها بما يكفل تحقيق
اهدافها بكفاءة وفعالية . فالقياس المحاسبى للمركز المالى للوحدة الاقتصادية يمكن
الإدارة من معرفة مقدار الموارد المتاحة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرغوبة . كما أن
قياس الربح والربحية يمكن الادارة من معرفة مدى تحقيق أهدافها فى هذا الشأن

ويساعدها أيضاً على وضع الخطط ورسم السياسات في المستقبل .

ولا يتوقف ارتباط المحاسبة بالإدارة عند هذا الحد بل يمتد أيضاً إلى وظيفة الاتصال التي أصبحت من محاور الاهتمام الرئيسية للإدارة الحديثة خاصة في ظل كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها . وتعد التقارير والقوائم والموازنات المحاسبية من أهم أدوات الاتصال التي تعتمد عليها الإدارة في هذا الصدد . وبذلك تبرز لأواصر وثيقة الصلة بين المحاسبة والإدارة .

٤ - علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية :

تهتم العلوم السلوكية بفهم السلوك البشري والتعرف على دوافعه وتفسيره والتنبؤ به ، وذلك عن طريق تجميع البيانات والمعلومات التي تساعد في توصيف وتقنين أبعاد هذا السلوك وجوانبه بحيث يمكن تبريره عملياً .

وقد كان للاقتصاديين والإداريين ركب السبق في تكشف العلاقات القائمة بين معارفهم والعلوم السلوكية ، ولم تلحق المحاسبة بهذا الركب إلا في العهد الحديث . ويذخر الفكر المحاسبي للعصر بالدراسات السلوكية الهادفة إلى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية في توجيه السلوك البشري إلى تحقيق رفاهية المجتمع ، وتوفير المثيرات اللازمة للدوافع السلوكية المرغوبة . وسوف تضع أهمية السلوكيات في دراسة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية . كما يرى البعض أن هذه الدراسات قد تؤدي إلى قيام فرع جديد من فروع المحاسبة يعرف بالمحاسبة السلوكية .

٥ - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية :

تستعين المحاسبة بالعديد من الأساليب الرياضية والأدوات الإحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من دقة القياس وصدق ما يترتب عليه من معلومات . ف نجد مثلاً أن قاعدة القيد المزدوج التي عاصرت تطورات المحاسبة بجميع فروعها على مر السنين والقرون تنبش أساساً من المتساوية الرياضية ، كما أن جميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية يمكن التعبير عنها في صورة معادلات رياضية .

بل أن نموذج القياس المحاسبي، بكامل أركانه يمكن وضعه في صورة نموذج رياضي

هذا وتعتمد المحاسبة على القواعد الاحصائية في تصنيف وتقييم الحسابات بما يتسق وطبيعة العمليات التي تقوم بها كل وحدة اقتصادية . كما أصبح اسلوب المعالجة الاحصائية ذو اهمية بالغة في شأن القياس والتحقق المحاسبي . إذ أن الاستعانة بهذا الأسلوب يقلل من تكلفة انتاج البيانات والمعلومات ، ويمكن من إختيار درجة الثقة فيها والاعتماد عليها في شأن استخلاصها للوفاء باحتياجات متخذى القرارات الاقتصادية.

أضف إلى ما تقدم أن احتمالات المحاسبة لم تعد مقصورة على القياس التاريخي لآثار عمليات التبادل الاقتصادية ، وإنما أصبحت تهتم أيضا بقياس الآثار المترتبة عن هذه العمليات في المستقبل الأمر الذي يستوجب ضرورة تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها في هذا الصدد . وبذلك أصبح نموذج القياس المحاسبي نموذجاً احتماليا أكثر منه نموذجاً للقياس المؤكد . وتبدو اهمية ذلك بصورة واضحة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ، كما أن لها آثارها الملحوظة في نموذج القياس الخاص بالمحاسبة المالية . هذا بالإضافة الى ما تتركه نظرية الاحتمالات من بصمات واضحة على عمليات مراجعة الحسابات في العصر الحديث .

٦ - علاقة المحاسبة بالعلوم القانونية :

تقع علاقة القانون بالمحاسبة في اتجاهين . فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة في شأن القياس والاتصال المحاسبي . كما أن المحاسبة عموماً تعمل في إطار البيئة القانونية القائمة في الزمان والمكان . وقد يتدخل للشرع أحياناً لحماية فئات من المتعاملين مع الوحدة المحاسبية بفرض قواعد معينة أو ضرورة انتاج وتوفير معلومات معينة في صورة محددة . كما أن المحاسبة تعد أحد الأدوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الأحكام والنصوص القانونية . وتعتبر المحاسبة للمالية هي أكثر فروع المعرفة المحاسبية تقرأ بالقانون . فقد توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب بإجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي ، أو بشأن التقارير والقوائم المحاسبية . كما أن قوانين الشركات تعرض لتنظيم كثير من المسائل

المحاسبية كتطبيق للدفاتر التجارية وشكل القوائم والحسابات الختامية وطريقة عرضها ونشرها ، ومعالجة توزيع الأرباح وما إلى ذلك من مشاكل القياس والانصال المحاسبية . كما تلتزم القواعد والاجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية في حالات التصفية والافلاس والاندماج والمعاملات الضريبية .

ولاشك أن مدى تأثير المحاسبة بالقانون يختلف من دولة إلى أخرى ، ففي بعض الدول كمصر ولبنان مثلاً قد تفرض الدولة تطبيق نظام محاسبي معين بكامل أركانه على قطاع أو عدة قطاعات معينة ، بينما في دول أخرى قد يتكفى المشرع بما يضمن الحفاظ على حقوق الدولة والمواطنين .

هذا وتعد المعلومات والسجلات المحاسبية من جهة أخرى من قرائن الاثبات القانونية إذا ما توافرت فيها شروط معينة .

ويتضح مما تقدم مدى أهمية إلمام المحاسب بالاعتبارات القانونية المختلفة المؤثرة في نطاق عمله والمحددة لبعض تصرفاته . هذا ليتجنب الوقوع في مخالفات وأخطاء قانونية من ناحية ، ولتتمكنه من العمل على تغيير المتطلبات والاجراءات القانونية التي قد تتماشى مع المبادئ والقواعد المحاسبية السليمة من ناحية أخرى .

٧ - علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

تظهر العلاقة وثيقة بين بعض العلوم الهندسية والمحاسبية . فلا يمكن الفصل مثلاً بين أصول هندسة الانتاج ومقومات محاسبة تكلفة الانتاج ، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد ، وسجلاتها ، ودراسة الزمن والحركة وتحليل العمالة ، ودراسة الطاقات المتاحة وامكانيات استغلالها ، وما إلى ذلك . أضف إلى ما تقدم أن ككل الدراسات الهندسية في شأن الجدوى الاقتصادية لا بد وأن تعتمد على معلومات محاسبية ، وذلك يمتد من هندسة الالكترونيات الى هندسة الطرق والكبارى والانشاءات .

كما أن مجالات عمل المحاسبة الإدارية تقتضى بالضرورة تعاون المحاسبين مع المهندسين ، حتى تؤتي المحاسبة الادارية ثمارها في مد الإدارة بالمعلومات الصالحة والوقتية لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابة الملائمة .

ولا يقتصر الأمر على محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، فالمحاسب المالي مثلاً يعتمد أساساً على التقديرات الهندسية بصدد تحديد العمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل (الثابتة) واختيار طرق الأهلاك المناسبة لكل منها ، كما يلزم تعاون الطرفين بصدد تقييم بعض الأصول أو تقييم المنشأة ككل .

٨ - الخلاصة وموقع المحاسبة بين العلوم الأخرى :

مخلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بكثير من العلوم الأخرى ، وخاصة العلوم الإنسانية . فملاقة المحاسبة بالإقتصاد علاقة تزايط من جميع الأركان ، فموضوع الاهتمام واحد ، والأهداف مترابطة ، وتبادل المنافع قائم الى الدرجة التي يمكن معها القول أنهما تؤلمان لا يتفصلان

وتبدو علاقة الإدارة بالمحاسبة في صورة المستفيد والمفيد ، فالمعلومات المحاسبية ضرورة حتمية لامكان نجاح الإدارة في مهامها والقيام بوظائفها وانجاز مسؤولياتها . أما المحاسبة والعلوم السلوكية فهي مجال خصب للتعاون وخاصة في مجالات اهتمام المحاسبة الإدارية . أما علاقة المحاسبة بالرياضة والاحصاء فهي علاقة مستفيد ، بمعنى أن المحاسبة تستعير من المبادئ والقواعد والقوانين والنماذج الرياضية والاحصائية ما يثرى جلالها المختلفة ويجعل المعلومات المتولدة عنها أكثر قيمة وفائدة . وتتلخص علاقة المحاسبة بالقانون في أن القانون قد يصبح مصدراً لبعض القواعد والمبادئ المحاسبية ، كما أن المحاسبة تعتبر مصدراً لقوانين الاتبات القانونية . وتبرز علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية في مجال هندسة الانتاج وجميع مجالات اقتصاديات الهندسة .

ولاشك في أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع في دائرة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وأن كان يمكن القول أن لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالعلوم الاجتماعية أو الإنسانية تهتم بدراسة الانسان وسلوكه واحتياجاته ، وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتنظيمها ، كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الانسانية وعلاقتها بعضها ببعض ، وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما إلى ذلك . ولاشك في أن المحاسبة تهتم بدراسة الانسان كمتخذ قرار اقتصادي للتعرف على احتياجاته من بيانات

ومعلومات اقتصادية حتى يمكن التوفيق بينها .

أما العلوم الطبيعية فهي تهتم بدراسة ظواهر الطبيعة وتقنينها والبحث في كيفية التحكم فيها بمعرفة الانسان ، وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين في شأن التطبيق المحاسبي ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلاً أن قاعدة التعادل الكيميائي $\text{Chemical Equilibrium}$ في العلوم الطبيعية تعتبر اساس منطقي لقاعدة التوازن الرياضي $\text{Mathematical Equality}$ ، والتي هي في واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبي $\text{Accounting Equation}$ ، كما سوف يتضح فيما بعد .

امسئلة وحالات نظرية

على الفصل الثانى

أولاً: الامسئلة :

السؤال الأول :

حدد علاقة ومقدار الارتباط بين المحاسبة المالية وكل من علم الاقتصاد ، والعلوم الإدارية ، والسلوكية ، والرياضية ، والعلوم والقانونية والهندسية .

السؤال الثانى :

حدد موقع المحاسبة بين العلوم الأخرى .

السؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أم صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر المحاسبة دائماً بالمستفيد من علاقتها بعلم الاقتصاد .

(ب) تربط المحاسبة بعلاقة وثيقة الصلة بعلم الاقتصاد من حيث الموضوع والهدف والمقياس ووحدة القياس

(ج) يعد النظام المحاسبى أهم مصدر لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات بما يكفل تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية .

(د) تهتم المحاسبة بتفهم السلوك البشرى والتعرف على دوافعه وتفسيره بما يساعد فى توصيف وتفتين ابعاد هذا السلوك وتبريره عملياً .

(هـ) يرى الفكر المحاسبى المعاصر ضرورة اتساق الأصول والمبادئ المحاسبية مع الأصول والمبادئ الاقتصادية .

(و) نظراً لأهمية العلاقة بين المحاسبة والعلوم السلوكية يذخر الفكر المحاسبى المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة إلى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية فى توجيه السلوك البشرى نحو تحقيق رفاهية المجموع .

(ز) يمكن بناء نموذج القياس الخاسي في صورة مجموعة من المعادلات الرياضية .

(ح) يساعد تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها في إنتاج بيانات ومعلومات تتعلق بالمستقبل .

(ط) لا فرق بين نموذج القياس الخاسي المؤكد والإحتمالي .

(ي) تقع العلاقة بين الخلية والعلوم القنونية في اتجاه واحد .

(ق) تعتبر الخلية المالية أقل فروع للمرة الخاسية تقرأ بالقانون .

(ل) لا تختلف العلاقة التحررية للقانون على الخلية المالية من دولة لأخرى .

(م) تختلف مواضيع الاحتمال الخاسية والاقتصادية عنها في العلوم الهندسية .

(ن) تستند الخلية إلى العلوم الهندسية في اختيار بعض الطرق والأساليب المستخدمة في القياس الخاسي .

ثانيا : الحالات النظرية :

الخلية الأولى :

مواضيع القياس الخاسي تتبع جذورها أساساً من المبادئ والمفاهيم الاقتصادية وإنما تفرق للبيانات والمعلومات الخاسية للدلالة الاقتصادية الملزمة لتحقيق الهدف منها .

علق على هذه العبارة موضحاً درجة العلة ومقدار الإرتباط بين الخاسية وعلم الاقتصاد .

الخلية الثانية :

تستعين الخلية بالطيد من الأساليب والأدوات الرياضية والاحصائية في شأن القياس الخاسي ، والتحقق من دقة وصحة ما يترتب عليه من معلومات . اشرح .

الخلية الثالثة :

تقع الخلية في دائرة العلوم الاجتماعية أو الانسانية وإن كان لها بعض الروابط والعلاقات ببعض العلوم الطبيعية . اشرح .

الفصل الثالث

في

المفاهيم والاقتراضات والمعايير والمعتقدات

الرئيسية في المحاسبة المالية

١ - خطة الفصل :

تناولنا في الفصل الأول الأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وفروعها ، كما وضحنا في الفصل الثاني علاقة الصلة والارتباط بين المحاسبة وضروب المعرفة الأخرى . ويصبح من الضروري أن نتعرف على مفهوم بعض المصطلحات الرئيسية في المحاسبة والتي سوف نعتاد على استخدامها فيما بعد ، كما يلزم التعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة ، ونفهم بعض المعايير الأساسية التي تعمل في إطارها ، وذلك بالإضافة إلى بعض المعتقدات العرفية التاريخية التي ما زالت تؤثر في المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا . وسوف نتناول كل من هذه الأمور بقليل من التفصيل والإيضاح في هذا الفصل تاركين بيان آثارها على أهداف ووظائف وإجراءات المحاسبة لما يلي ذلك من دراسة في هذا الكتاب .

٢ - بعض التعاريف الرئيسية :

ستعرض فيما يلي توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لفهم المبادئ والإقتراضات والمعتقدات الأساسية في المحاسبة المالية .

الوحدة المحاسبية : حيث قمنا بتعريف المحاسبة بأنها وسيلة منظمة للحساب فلا بد وأن يكون هذا الحساب لشيء معين وفرض معين . والشيء المعين هو الأحداث والمعاملات والوقائع الاقتصادية . وحيث أن هذه تقع في كل المجتمعات وتتم

بين عدد كبير من الأفراد والمشروعات فإن هذا بحساب المنظم لابد وأن يخص معاملات فرد معين ، أو مشروع معين حتى يصبح ممكناً من ناحية ، ومفيداً من ناحية أخرى . وهذا الفرد أو المشروع يطلق عليه الوحدة المحاسبية . فالوحدة المحاسبية إذن هي مشروع اقتصادي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خديماً أو مهنياً ، ومن ثم فهي تعتبر منتجاً للسلع والخدمات الاقتصادية القادرة على إشباع رغبات الأفراد . ويتراوح مدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد . فهي قد تكون مملوكة مثلاً لفرد واحد ويطلق عليها في هذه الحالة المشروع الفردي ، وقد تكون مملوكة لعدد من الأفراد بالشاركة ، ويطلق عليها شركة أشخاص ، كما قد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة ، ويطلق عليها شركة المساهمة ، كما قد تكون الوحدة المحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكومية أو غير حكومية . وهي من وجهة النظر المحاسبية لها شخصيتها القانونية المستقلة استقلالاً تاماً عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيان القانوني لها ، وتمثل مركز الإهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي .

الفترة المحاسبية : يرغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض إستمرارها ، كما سوف نرى فيما بعد ، فإنه يلزم للمعلومات المحاسبية حتى تؤدي الغرض منها أن يتم إعدادها وتقريرها على فترات دورية . فتقوم المحاسبية بإظهار نتائج عمليات المشروع التي تمت خلال فترة زمنية معينة حتى يتمكن القائمون على إدارة المشروع من الوقوف على مدى تقدمه في طريقة إلى تحقيق أهدافه ، ويخططون لما يجب عليهم عمله في ضوء ما تم ، كما يتمكن الملاك من الوقوف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة في المشروع كأساس لأخذ القرارات المناسبة في هذا الشأن ، كما تقوم المحاسبية بإظهار المركز المالي للمشروع من حيث ما يقع في حوزته من أصول أو موارد وما يقع على عاتقه من التزامات وحقوق ملكية في تاريخ معين . ويطلق على الفترة الزمنية التي تقوم المحاسبية بإظهار نتائج العمليات لها وإظهار المركز المالي في نهايتها ، إصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتكون الفترة المحاسبية لأغراض المحاسبة المالية في العادة سنة ميلادية كاملة يختلف تاريخ بدئها من نشاط إلى آخر ، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعي أن تكون الفترة المحاسبية

أصول أو أقل من سنة ميلادية .

الأصول : الأصول هى مجموعة الموارد الاقتصادية المملوكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام فى نشاطها . وقد تكون الأصول فى شكل موارد إنتاجية طويلة الأجل مثل الأراضى والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والإنتقال ، و يطلق عليها فى هذه الحالة أصول ثابتة . كما قد تكون الأصول فى صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة فى فترة زمنية قصيرة ، مثل المخزون من المواد والبضاعة، ومبيعات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلاً ، والنقدية الموجودة فى خزائنها وفى حساباتها فى البنوك ، ويطلقُ عليها فى هذه الحالة الأصول المتداولة . وعلى هذا فأساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هى درجة سيولتها أو قابليتها للتحويل إلى نقدية سائلة فى فترة زمنية قصيرة نسبياً . ويلاحظ أن الأصول الثابتة لا يتم إقتنائها لفرض إعادة بيعها وإنما لفرض إستخدامها فى نشاط المشروع على مدار حياتها الإنتاجية . كما يطلق على الأصول الثابتة مضافاً إليها المخزون باختلاف أنواعه الأصول غير النقدية لأن لها كيان عيني ولها قيمة اقتصادية خلفية كاملة فيها ، ويطلق على باقى الأصول المتداولة الأصول النقدية لأنها تمثل حقوقاً نقدية فى صورة وحدات نقدية معينة . ومن ثم نجد أن القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تقلب تبعاً لتقلبات الطلب والعرض عليها ، بينما القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تترقب على التقلبات فى قوتها الشرائية.

الخصوم : الخصوم تمثل حقوقاً للغير بما فيهم الملاك فى أصول الوحدة الاقتصادية ، وتتساوى معها دائماً فى المقلار . ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد استبعاد إلتزامات الوحدة السارية للغير ، حقوق ملاكها فيها ، ويطلق عليه حقوق الملكية . وبذلك تنقسم الخصوم إلى قسمين : الأول يمثل حقوق الملكية ، والثانى يمثل الإلتزامات .

وتشمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الاقتصادية التى يقدمها الملاك كإسـر مال الموحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها ، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الأرباح يتقرر الاحتفاظ بها فيها كتعزيز لمركزها المالى وتوسيعاً لنشاطها والتى يطلق عليها أرباحاً محجوزة . ولا تلتزم الوحدة الاقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها

مستمراً حيث لا يرتبط حقوق الملكية بحمل محدد . فاء ويمكن لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح اغتعض بها ، أو كنتيجة لزيادة رأس المال أو إنخفاضه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة .

أما الإلتزامات فهي تمثل الإلتزام الذى يقدمه الغير للوحدة المحاسبية فى صورة مولد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين . وهى تشمل القروض التى تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً ، وسواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وتشمل مديونية الوحدة لمورديها ومستحقات العاملين فيها من أجور وإيجارات لم تسدد بعد ، وما شابه ذلك .

الميزانية العمومية - قائمة المركز المالى : الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، فى تاريخ معين . ويطلق عليها « الميزانية » لأنها تتخذ فى إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازيتين من ناحية ، كما يطلق عليها « عمومية » من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع فى تاريخ معين . ويطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالى لأن الهدف الرئيسى من إعدادها هو إظهار « حقيقة » المركز المالى للوحدة المحاسبية وقدرتها على الإستمرار فى نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالى Statement of Financial Position من أهم التقارير التى تنتجها المحاسبة المالية .

الإيرادات : يرادول المشروع نشاطه ينتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . ونمثل مبيعات المشروع من السلع التى ينتجها أو يبيعها فيها أو من الخدمات التى يؤدها ، المصدر الرئيسى للإيرادات التى يحصل عليها من مزاولته نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل فى مقدار الزيادة أو الإضافة التى تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولته العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة فى شكل أصول غير نقدية كالمخزون مثلاً أو فى شكل أصول نقدية ، وبشرط أن لا يقابلها زيادة فى رأس المال أو فى الإلتزامات المشروع للغير ويتم قبلى الإيرادات

القيمة المالية للأصول التي تراكمت لدى المشروع أو الحقوق التي تنشأ له قبل التغير مقابل تبادل ما ينتج من سلع وخدمات مع الغير . ومن أمثلة هذه الإيرادات قيمة مبيعات الصناعة وتأدية الخدمات للغير ، وقوائد القروض الممنوحة للغير ، وما شابه ذلك

التكلفة : التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من تضحيات بأصول أو بقيام التزامات عليه للغير في سبيل الحصول على أصول أخرى ، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها ولكنه يشترط أن تكون هذه الأصول غير نقدية . فمثلاً قيام المشروع بشراء آلات نقداً يترتب عليه زيادة الأصول غير النقدية ، وانخفاض قيمة النقدية عما كانت عليه قبل هذا التصرف . كما يؤدي قيام المشروع بشراء سيارات مثلاً على الحساب إلى نشأ التزام عليه يجب الوفاء به في تاريخ معين .

المصروفات : هي كل التكاليف التي تستنفد في سبيل الحصول على الإيرادات ، أو هي الأصول التي تستنفد أو تستختم في سبيل الحصول على إيرادات . كتكلفة البضاعة التي يتم بيعها مثلاً . فهي تتحول إلى مصروف مقابل الحصول على الإيرادات التي تتمثل في سعر البيع . وكذلك الإيجار والأجور والمرينات والنور والمياه وما إلى ذلك تعتبر من قبيل المصروفات اللازمة للحصول على الإيرادات .

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات . أى هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات بشرط زيادة الإيرادات عن المصروفات . أما إذا كانت المصروفات تزيد عن الإيرادات فإن الفرق الناتج عن المقابلة يكون خسارة .

الحساب المختلطي : هو حساب يوضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلهما (أى الفرق بينهما) من أرباح أو خسائر . وهو يظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة الفترة المحاسبية . وتكون نتيجة المقابلة أرباحاً إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات ، أما إذا حدث العكس فتكون نتيجة المقابلة خسارة . ويمكن أن ينقسم الحساب المختلطي إلى عدد

من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد .

٢ - الافتراضات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتيسير أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها . كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات أساسية تمثل الإطار النظري للتوفيق بين وظائف المحاسبة وأهدافها وتمثل المعايير التي يركن إليها المحاسب في أداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الفرض المستهدف منها . كما يوجد أيضاً عدد من المعتقدات التاريخية التي صاحبت المحاسبة في مراحل تطورها وما زالت تؤثر في إجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا . ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الافتراضات Assumptions والمنطلقات أو للمعايير Postulates or Standards ، والمعتقدات Conventions ، إلا أننا سوف نقوم بمعالجة كل منها على حدة لإختلاف مفهومها وأهدافها . وتتناول الافتراضات المحاسبية في هذا البند على أن تتناول المنطلقات والمعتقدات في البند الذي يليه .

(أ) افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث ينطلي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولتها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون النظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها . فالوحدة المحاسبية إذن هي كيان معنوي مستقل يفترض إمكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية كالأفراد أو معنوية مثل المصالح والمؤسسات الحكومية ثم الوحدات المحاسبية الأخرى

(ب) افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم يتم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الافتراض أساساً لتغيير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبى مثلاً عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها التبادلية في السوق في تاريخ إعداد القائمة ، وذلك زعماً بأن المشروع لا تهمة القيم التبادلية لهذه الأصول ما دلم مستمراً في عملياته في المستقبل ومن ثم لن يقوم بيعها في الحال ، وإنما سوف يستمر في استغلالها .

(ج) افتراض ثبات القوة الشرائية للنقد :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت في أغلب الأحوال ، على افتراض أن وحدة القياس المحاسبى - وهى النقود - ثابتة القيمة على مر الزمن ، لو أن التقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضائقة فى معظم الأحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبى لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الأسس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشترى منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراؤها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانساً فى وحدات قياسه تأسيساً على هذا الافتراض . وقد أصبح افتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت فى انخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الافتراض . وقد عثرت العديد من الممارسات فى عدد من الدول المتقدمة عن هذا الفرض بطرق متفاوتة للتغلب على أثر مشكلة التقلبات فى المستوى العام للأسعار على مصداقية المعلومات المحاسبية . وسوف يكون هذا الموضوع محل دراسة مطبسية متقدمة وبالتالى لن نتعرض للجدل المحاسبى بشأن هذه المشكلة الآن .

٤ - المنطلقات أو المعايير الخاصة .

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات الخاصة هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو وسيلة التوفيق بين الأداة والغاية . وحيث عرفنا الخاصة وظيفياً في الفصل الأول على أنها نظام للقياس ونظام للاتصال بهدف إلى توضيح يلائم ومعلومات ودية وصالحة لاتخاذ القرارات ، فإن هذا يستدعي منا أن نوضح للمنطلقات والمعايير التي تربط كل من وظيفتي القياس والاتصال بالهدف للرغوب التوصل إليه على الوجه الأكمل ولو من الناحية النظرية . ولعل المعايير والمنطلقات التي تقدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية في سنة ١٩٦٦ تعد بحق من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي في هذا الشأن . أما من الناحية العملية ، أي الممارسة الفعلية ، فيحكمها ما يسمى بالبداية المحاسبية للقبولة قبولاً عاماً (من الممارسين طبعاً) . بمعنى آخر فإن المعايير تنظم ما يجب أن يكون ، بينما البداية للقبولة قبولاً عاماً تحكم ما هو كائن فعلاً . وسوف نعرض في هذا البند للمنطلقات والمعايير ، ونعرض البداية في البند التالي . وفيما يلي عرض مختصر للمعيار الجمعية ^(١) :

أولاً : معايير القياس :

وهي تتكون من أربعة معايير أساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها وذلك على النحو التالي :

Relevance	(أ) الصلاحية لفرض المستهدف منها
Verifiability	(ب) القابلية للتحقق منها
Freedom from Bias	(ج) الإلتزام بالوضعية
Quantifiability	(د) القابلية للقياس الكمي

وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والضموم والأثر على أهداف ووظائف الخاصة وذلك بقليل من الإيضاح :

(١) Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory, (The American Accounting Association, 196٥), pp. ٢٣

(أ) لقد لاحظية أنفرض للمجند منها .

يقضى هذا الميار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الوضع الذي تتم إعداده من أجله . ولما كانت للمعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تعلم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تبين إحتياجات كل منهم من المعلومات تلياً شديداً ، فإن الأمر يقتضى - طبقاً لهذا الميار - إقتراض أهداف معينة ومعدة يرغب فى تحقيقها من جانب من مستفيديها عادة من هذه المعلومات . وهذا هو ما يحدث فعلاً فى المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وظهور حقيقة التركيز المالى هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبى .

وتعين علينا الإعراف فى هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية فى المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تنقيد بعدد من القواعد والإقتراضات المحاسبية ، التى درج العرف المحاسبى على إستخدامها لفترة طويلة والتى أصبحت معروفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، ونقال من صلاحية للمعلومات المحاسبية بفرض المستهدف منها بدرجة كبيرة ، وقد تزدى فى بعض الأحيان إلى عدم صلاحيتها على الإطلاق . رغم ذلك فإن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والتحليل على هذا المستوى المبين من الدراسة .

(ب) القابلية للتحقق منها :

معيار القابلية للتحقق فى مجال المحاسبة المالية يعنى ضرورة وجود أدلة ثابتة موثوق فيها مخرجات نموذج القياس من معلومات . وتتمثل هذه الأدلة عادة فى مجموعة من المستندات والإجراءات للدولة التى يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر . غير أن هذا الميار يوسع من نطاق التحقق ليعنى أن تتوفر فى المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لإتخاذ القرارات ، وبحيث يمكن إتخاذ نفس القرار إستناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إختلاف الأشخاص القائمين بتحقيقه . ومعنى ذلك وجود دلالة محطدة ومعينة ولها إستقلالها الفنى للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية المأخض .

أو المستفيد من هذه المعلومات .

وبالتالى فإن تعدد الدلالات يعنى إنحرافاً عن المعيار مما يقتضى إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع . ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية وهامة يجب أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية . وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق ، فإن التطبيق والممارسة العملية فى مجال المحاسبة للمالية فى وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وإنما تسعى إلى الإلتزام بالتحقق فى مفهومه الضيق السابق الإشارة إليه .

(جـ) الإلتزام بالموضوعية :

وبعنى بالموضوعية فى التطبيق والممارسة المحاسبية الاعتماد عن الحكم الشخصى بقدر الإمكان ، والإستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية . والموضوعية بهذا المفهوم هى تولم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما فى كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعى . ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيراً عن مدلوله التقليدى ، وإن كان يعنى من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية متحيزة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذى يتعين معه أن تكون هذه المعلومات واقعية .

(د) التقابلية للقياس الكمى :

جرت العادة على إستخدام الأسس النقدى كمعيار القياس الوحيد الذى يتم إتباعه فى إعداد التقارير والقوائم المحاسبية ، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة للمالية . وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية إستخدام مقياس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية ، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها ، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها . ولما كان الإلتزام بالقياس النقدى يؤدى فى الكثير من الأحيان إلى إستبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقياس كمية أخرى ، وتكون فى العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التثورات الناتجة عن الإحتياج على المقياس النقدى دون غيره ، فإن هذا المعيار قد أهدر بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل فى كل البيانات التى يمكن

قياسها قياساً كمياً وإنتاج المعلومات التي يمكن قياسها كمياً ، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً . ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية .

وتحدد هذه للمعايير الأربعة الإطار العام لنظم القياس المحاسبي وأهدافه وأركانه والشروط اللازمة توافرها في البيانات التي يتعامل معها ، والمعلومات الناتجة عنه . ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وإنما تتضمن أيضاً الاتصال ، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها في الوقت الملائم وفي الصورة المناسبة والدلالة التي تتفق مع الحاجة إليها ، فقد أوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً خمسة معايير لتحديد الإطار العام لوظيفة الاتصال . ورغم أن الجمعية أطلقت عليها « إرشادات الاتصال » ، *Communication guidelines* تمييزاً لها عن معايير القياس الأربعة السابقة إلا أنها تعد من وجهة نظرنا في مرتبة المعايير .

ثانياً : معايير الاتصال :

- (أ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة *Appropriateness to expected use*
 - (ب) إظهار العلاقات الهامة *Disclosure of significant relationships*
 - (جـ) الإفصاح عن المعلومات البيئية *Inclusion of environmental information*
 - (د) توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية . *Uniformity of Practice within and among entities*
 - (هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن : *Consistency of Practice through time*
- وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمفهومون وعلاقته بمعايير القياس والهدف وذلك على النحو التالي :

(أ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة :

ولمينا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف . ويستدعي هذا المعيار وجود دائرة اتصال المتبادل بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات . فكل من الطرفين يستطيع التعرف على احتياجات الآخر .

والمعلومات المحاسبية ، ويحدد على هذا الأسس الخصائص التي يجب توافرها فيها بحيث تتفق مع هذه الاستخدامات . كما يجب أن تكون عملية الإتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبى من معرفة ما يطرأ من تغيرات على إستخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل فى حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة .

وبرغم أن هذا الوضع المثالى يتوفر بدرجة مقبولة فى بعض مجالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، إلا أنه لا يتوفر إلا فى حدود ضيقة جداً فى الممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية . فالشكل التقليدى للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان ، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور ، وما زالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها . وقد أدت هذه الأوضاع إلى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها « المحللون الماليون » تركز مهامهم فى تحليل وتنسيق البيانات والمعلومات التى نتجها المحاسبة المالية ووضعها فى الصورة التى تتفق مع الإستخدامات المرغوب فيها منها ، وقد أدى ذلك إلى تشويش دائرة الاته إلى سبائل التى يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبى والراغبين فى معلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء ، وهو الأمر الذى أدى بدوره إلى ارتفاع تكلفة الحصول على المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها .

ب) إظهار العلاقات الهامة :

يمثل هذا المعيار أحد الخصائص الواجب توافرها فى التقارير والقوائم المحاسبية ، ويعنى أن البيانات والمعلومات التى تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب أن تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصلوق والأمانة الموضوعية الأحداث والأثار التى يتم إعداد التقارير أو القوائم عنها ، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التى تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة . ويعد هذا المعيار أحد مقاييس قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على إظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تسبب فى إتخاذ قرار خاطئ بشأنه . وعلى هذا الأسس فإن هذا المعيار يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التى قد تؤثر فى إتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية وتقرير العلاقات التى قد تكون قائمة بين جزئياتها . ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الأساسية

التي يستند إليها المراجع الخارجي في التحقق من مدى فترة البيانات والمعلومات التي تظهرها القوائم والحسابات الختامية في المحاسبة المالية على إظهار حقيقة المركز المالي ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية .

(ج) الإفصاح عن المعلومات المالية :

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل أساساً في البيانات والمعلومات التي يمكن التعبير عنها في صورة كمية.. وعرفنا أن التعبير الكمي في المحاسبة المالية بالذات يقوم على أسس القياس التقديري للعمليات التي تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وقياس أثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالي . وقد لا تكفي المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك بصدد تمكين المستخدم لها أو المستفيد منها من فهم وتبرير موضوع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التي أحاطت بها وأثرت في نشاطها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها . فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسارة جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها في المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها ، فإذا لم يعرف قارئ التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قراراً غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع ، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة في نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة للمعلومات التي تظهرها هذه التقارير والقوائم .

(د) توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية :

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبي ، والذي يتضمن توحيد الأسس العامة والقواعد الأساسية والإجراءات الرئيسية التي يسترشد بها الخلب في تحقيق أهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة . وهذا الأمر يعتبر ضرورياً حتى تتحقق أكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستخدمين منها . وقد جرى العرف في المحاسبة المالية على تعدد القواعد والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بنفس الموضوع واختلاف دلالات البيانات والمعلومات التي تنتج عن كل منها ، الأمر الذي قد يؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية في كثير من الأحيان . ولما كانت

القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائلًا تتضمن ملخصاً عن عمليات المشروع وتعكس نتيجة نشاطه ، فإنه يلزم أن يكون لها دلالة معروفة ومحددة لا تختلف من مشروع إلى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبي فيه . وإلا لما استطاع المستثمر مثلاً أن يتخذ قراراً سليماً بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لأغراض استثمار أمواله ، ولما استطاع المقرض أن يتخذ قراراً محدداً بصدد إقراض مشروع معين دون مشروع آخر . ورغم ما للتوحيد المحاسبي من أهمية بالغة في إضفاء صفة الدلالة الموحدة على البيانات والمعلومات المحاسبية ، فإن الإتفاق عليه ما زال ماثراً جدل شديد لن تعرض لمناقشته في هذا المقام . ويكفي أن نعرف أنه في مجاله إلى الانتشار بقوة القانون ، حماية للمستفيدين من المعلومات المحاسبية ، وخاصة في الدول التي تتبع نظام التخطيط الاقتصادي لمواردها .

(هـ) ليات وتوافق أساليب الممارسة على مر الزمن :

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي يتم إتباعها في الوحدة المحاسبية بمرور الزمن ، حيث أن ذلك يسهل من عملية تتبع الرضى لدى تقديم الوحدة في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة . ولا يبنى هذا المعيار عدم إمكانية الخروج عن قاعدة محاسبية معينة كانت مفضلة في ظل ظروف معينة إلى قاعدة أخرى تعد أفضل في ظل ظروف أخرى . فهذا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة إذا كان الهدف يقتصر على الرغبة في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل . ويجب في هذه الحالة أن تحتوى التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق إتباعها وتحديد لها ، ومبررات هذا الخروج ، والقاعدة الجديدة التي يتم إتباعها في الوقت الحالي .

٥ - المحققات العرفية^(١) :

تعد المعايير التي تعرضنا لها في البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها في

(١) يطلق عليها الأئديء المحاسبية المقبولة قبولاً عادياً وسوف يقتصر هنا على عرض ما لزم من هذه المبادئ لهذه المرحلة المدقية من الدراسة ، تحت مسمى الأعراف . وتتأول هذا الموضوع تفصيلاً في المحاسبة المالية للوسطة ، وهي التي تلى هذه المرحلة المدقية .

محتل الممارسة العملية بصورة ملموسة بعد فما زالت الممارسة العملية في المحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والتي لا ترقى في الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت بمرور الزمن بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه الأعراف ، مثلها في ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تيسر وظيفة المحاسب ، وتمكنه من التهرب من الحاجة إلى التفسير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع إتخاذ القرارات المختلفة . وسوف نستعرض بعض أهم هذه الأعراف باختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسيرة للعرف في هذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تاركين موضوع التأسيس العلمي لها والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

(أ) عرف التكلفة التاريخية :

يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بعرف التكلفة التاريخية وهذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات ، فإنها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً تكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مثلاً في بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة في نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر في السجلات المحاسبية تكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهي ١٠٠٠٠ جنيه وتستند خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذا العرف إلى النقد الشديد حيث يمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية ، إلا أنه ما زال يحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية .

ويخلف هذا العرف من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية . ولا يعني تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجاً على عرف التكلفة التاريخية ، وإنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على

عرف التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للتقود ثابتة .

ب - عرف تحقق الإيرادات محاسبياً :

تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف على نتائج المشروع - الذى يمثل الوحدة المحاسبية - إلى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم إفتراض إستمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها يؤدى إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التى يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التى جرى العرف المحاسبى على إستخدامها هى تحقق الإيرادات محاسبياً عند انتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع نقداً أو بالأجل . فيقتضى هذا العرف إذن أن تتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة بيع السلعة أو الخدمة التى تنتجها الوحدة المحاسبية للغير . ويرتبط هذا العرف بعرف التكلفة التاريخية لإرتباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

(جـ) عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات :

تطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتي تتحقق محاسبياً طبقاً لعرف التحقق بالمصروفات التى تمت التضحية بها أو التكاليف التى تم إستفادها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهنا يستدعى ضرورة تتبع علاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فما دامت المصروفات والتكاليف المستفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات

والكالايف ، وهو ما يملق عليه عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات . وسوف
تضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد فى شأن معالجة العمليات المستمرة .

(د) عرف التحفظ : أو الحيلة والحلر :

يرتبط هذا العرف ارتباطاً وثيقاً بالأعراف السابقة فى التطبيق العملى ، كما أنه
يرر على أساس إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على
فترات دورية متقاربة . فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار
حتى نهاية هذه العمليات ، بما يؤدى إلى أن القياس الفترى لهذه النتائج يكون فى
أفضل صورة تقريباً . وتتضمن عرف التحفظ مراعاة الحيلة والحظر عند القياس الفترى
لنتائج عمليات المشروع وبنى أن يأخذ فى الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد
كل الأرباح المحتملة والتي لم تحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج . ووجه لهذا العرف
الكثير من التقدير على إحتبار أنه يفترق للأساس العلمى مثله فى ذلك مثل عرف التكلفة
التاريخية . كما أنه يتعارض مع هرقى للتكلفة التاريخية والمقابلة السليمة للإيرادات
بالمصروفات فيما يتم تطبيقه بصلده من بنود .

(هـ) عرف الموضوعية :

ويعنى ضرورة الإلتزام فى كل الأحوال بقيام دليل موضوعى على وجود
عمليات تامة ومنجزة مؤيدة بالمستندات حتى يمكن التعامل معها محاسبياً . ويعتبر هذا
العرف من السوائد الرئيسية لعرف التكلفة التاريخية وعرف تحقق الإيرادات محاسبياً
بتمام واقعة البيع للغير . ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن معيار الإلتزام
بالموضوعية الذى يمكن فى ظله الخروج على عرف التكلفة التاريخية وتحقيق الإيرادات
محاسبياً بتمام واقعة البيع .

٦ - الخلاصة :

تعرضنا فى هذا الفصل إلى تعريف بعض المصطلحات المحاسبية الهامة ، ثم
أوضحنا الإفتراضات التى تقوم المحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التى

يجب على المحاسب الإسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والإنصال على الوجه الأكمل . ومراعاة أننا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية ، وإعتراضاً بأن المعايير والنظريات التي تبنيها لم يتشر تطبيقها بعد عملاً بحيث يمكن القول أنها أصبحت تحظى بالقبول العام في التطبيق العملي والممارسة المحاسبية وجدنا أنه من الضروري إستعراض بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جلال فيها تاركين هذا الموضوع للدراسات متقدمة . وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى ، كما يطلق عليها عادةً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ! .

أسئلة وحالات

على الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

حدد المفهوم المحاسبى لكل من العناصر التالية : الوحدة المحاسبية ، الفترة المحاسبية ، الأصول ، الخصوم ، الميزانية العمومية ، الإيرادات ، التكلفة ، المصروفات ، الربح ، الحساب الختامى .

السؤال الثانى :

وضح الدلالة المحاسبية لكل من الافتراضات المحاسبية ، والمنطلقات أو المعايير المحاسبية ، والاعراف المحاسبية وذلك على نموذجى القياسى والاتصال المحاسبى .

السؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) يطلق مع مطلق الوحدة المحاسبية على أى مشروع اقتصادى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً فقط .

(ب) ليس من الضرورى أن يكون إنتاج الوحدة المحاسبية من السلع والخدمات ذات قيمة اقتصادية ملموسة ومن ثم فهى ليست محلاً للحساب المحاسبى .

(ج) يؤدى نشأت ملكية الوحدة المحاسبية إلى تعدد أشكالها ودرجة استقلالها عن ملاكها .

(د) الفترة المحاسبية هى سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن بدايتها أو نهايتها .

(هـ) هناك علاقة وطيدة بين الفترة المحاسبية واستمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها .

(و) للفترة المحاسبية أهمية خاصة في قياس نتائج الأعمال من ربح أو خسارة .

(ز) الأصول هي مجموعة الموارد الاقتصادية التي تقع في حيازة الوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية معينة .

(ح) يمكن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس قابليتها للتحويل إلى نقدية سائلة خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً .

(ط) الخصوم هي حقوق الغير بخلاف الملاك في أصول الوحدة المحاسبية .

(ي) لا يشترط أن تساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .

(ك) تتكون الخصوم من حقوق الملاك والتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بخلاف الملاك .

(ل) التكلفة هي تضحية بأصول أو تمهد بالتزام في سبيل الحصول على أصول أخرى لأغراض استخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

(هـ) المصروفات هي كل الموارد المستفدة في سبيل الحصول على إيرادات .

(ن) الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة في الأصول التي يقابلها زيادة في رأس المال أو الالتزامات .

(س) الربح هو الزيادة في الإيرادات عن المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات ، والعكس صحيح في حالة الخسارة .

(ص) الحساب الختامي هو حساب يوضح نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات في لحظة زمنية معينة .

(غ) الميزانية العمومية هي كشف أو قائمة لإظهار ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم عن فترة زمنية معينة .

(غ) لا تختلف معايير القياس المحاسبي عن معايير الاتصال .

(ف) يؤدي تطبيق عرف التكلفة التاريخية إلى تسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات بالقيمة الحالية .

(ق) تحقق الإيرادات محاسبياً عند التحصيل بصرف النظر عن تاريخ بيع

السلعة أو لخدمة الخدمة .

(لا) يؤدي تطبيق عرف الحيطة والحذر الى أخذ الأرباح المحتملة في الحبان عند تحديد نتيجة عمليات المشروع من ربح أو خسارة ، وعدم أخذ الخسائر المتوقعة إلا إذا تحققت فعلاً .

ثانيا : الحالات :

الحالة الأولى :

تكون الأصول غير النقدية من الأصول الثابتة والمخزون بكافة أنواعه ، كما تكون الأصول النقدية من باقى الأصول المتداولة فيما عدا المخزون . وعلى ذلك فإن :
(أ) القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تتوقف على ظروف الطلب والعرض عليها .

(ب) القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية .

(ج) كل ما سبق . (د) بعض ما سبق . (هـ) لا شيء مما سبق .

الحالة الثانية :

يمكن التفرقة بين ما يعتبر من الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس :
(أ) درجة قابليتها للتحويل إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة . (ب) العرض من الحصول عليها . (ج) التكلفة المضحية بها أو نشأة الإلتزام نتيجة الحصول عليها .
(د) كل ما سبق . (هـ) بعض ما سبق . (و) لا شيء مما سبق .

الحالة الثالثة :

هناك أربعة معايير للقياس المحاسبي ، كما أن هناك خمسة معايير للاتصال ، يؤدي التمسك بها إلى :

(أ) إنتاج معلومات ملائمة للهدف . (ب) عدم التحيز في إنتاج المعلومات .
(ج) انتاج معلومات كمية وغير كمية . (د) ضرورة وجود دليل موثوق فيه للبيانات المحاسبية . (هـ) توصيل المعلومات إلى من يهمه الأمر بالصورة التي تخدمه في اتخاذ قراراته . (و) كل ما سبق . (ز) بعض ما سبق .

الفصل الرابع في توازن الميزانية والمعادلة المحاسبية الرئيسية

١ - مقدمة وخطة الفصل :

حلصنا من دراستنا في الفصل الثالث إلى أن هناك بعض المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسية التي يلزم على كل مبتدئ في دراسة فروع المحاسبة بوجه عام والمحاسبة المالية بوجه خاص معرفتها والتأكد من فهمها من حيث المفرد والمضمون وما يترتب على الخلط فيها من آثار . ومن بين المفاهيم التي تناولناها في الفصل الثالث إصطلاح الأصول التي تشمل جميع الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية سواء كانت تقع في حوزتها أو إنها تمثل حقوقاً لها طرف الغير ، وكذلك اصطلاح الخصوم التي تشمل الالتزامات وحقوق الملاك في الموارد المملوكة لها .

كذلك من بين الافتراضات المحاسبية افتراض استقلال الوحدة المحاسبية الذي يضمن أن يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن اصحابها وهذا يعنى أن جميع الأصول المملوكة لها والمأخوذة لاستخدامها لا بد أن يقابها التزام الوحدة قبل الغير بقيمة هذه الأصول سواء كان هذا الالتزام للملاك أو لغيرهم من الدائنين .

بناء على ما تقدم سوف نستعرض في هذا الفصل أساس التوازن الحسابي للعمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية ، حيث نبدأ ذلك بالميزانية العمومية وعناصرها وملخصها في صورة معادلة ذات طرفين متوازنين باستمرار تسمى « معادلة الميزانية Balance Equation » . وبلى ذلك عرض لبعض العمليات التي تؤثر على مكونات وقيمة طرفي هذه المعادلة ونبدأها بتكوين المشروع والحصول على الأصول ثم نتقل لمناقشة كيفية تأثير عمليات الإيرادات والمصروفات على معادلة الميزانية

والوصول بها إلى المعادلة الرئيسية للمحاسبة كما سوف ستعرض أيضاً بعض العمليات التي يكون لها علاقة تأثيرية بالأصول والالتزامات دون حقوق الملكية أو بتلك التي يكون أثرها مقصوراً على المكونات دون القيمة الإجمالية لطرفي المعادلة .

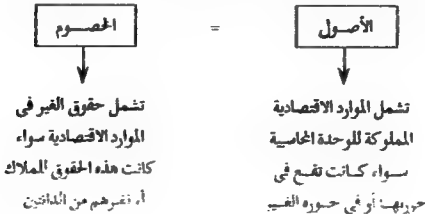
وينتهى هذا الفصل بعرض سريع لحسابات الأصول والحصوم وأقسام كل منها

٢ - معادلة الميزانية :

كما اتضح لنا في الفصل السابق فإن الميزانية العمومية Balance Sheet لا تخرج عن كونها كشف أو قائمة تبين ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم في لحظة زمنية معينة . ويتبع في إعداد الميزانية العمومية قاعدة التوازن الحسابي الذي هو أساس قاعدة القيد المزدوج كما سوف نرى فيما بعد . أو بمعنى آخر يلزم أن يكون لهذه الميزانية جانبين متساويين من حيث القيمة ويتضمن أحدهما مكونات وقيمة عناصر الأصول بينما يتضمن الآخر مكونات وقيمة عناصر الخصوم من حقوق ملكية والتزامات .

ونتيجة لاستمرار المشروع في ممارسة نشاطه فإنه يمكن أن تختلف مكونات الأصول والخصوم في أى لحظة وبالتالي فإن التوازن الحسابي يلزم أن يكون مقصوراً على القيمة الإجمالية لجانبى الميزانية دون المكونات أى أنه يمكن أن يتضمن جانب الأصول عنصراً واحداً في مقابل وجود عنصر واحد أو أكثر في جانب الخصوم أو العكس ويظل المجموع الجبرى لقيم الجانبين متساوى في كل الأحوال .

وعلى ذلك فإنه يمكن التعبير عن الميزانية العمومية لأى وحدة محاسبية فى أى لحظة زمنية فى صورة متساوية حسابية يطلق عليها معادلة الميزانية كالآتى :



٢ - الصور المختلفة لمعادلة الميزانية

بالنظر إلى معادلة الميزانية على النحو السابق : الأصول = الخصوم + نجد انها مجتمعة بصورة لا تفصح عن مكونات جانبيها . الا أنه يمكن الحصول عدة صور لهذه المعادلة عن طريق تحليل كل جانب إلى مكوناته ، ويختلف هذا التحليل على حسب درجة التفصيل المطلوبة . فمثلاً يمكن تحليل الخصوم إلى عنصرين هما حقوق الملكية والالتزامات ، وعلى ذلك تصبح معادلة الميزانية على النحو التالي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
--------	---	--------------	---	------------

ونكمن أهمية هذا التحليل في إمكانية معرفة مقدار مساهمة كل من الملاك والدائنين في أصول المشروع . فإذا كانت جملة أصول وحدة محاسبية ما هي ٨٥٠٠٠٠ جنيه ، وساهم الملاك في هذه الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه فإنه يمكن تحديد مقدار المساهمة في تمويل الأصول من غير الملاك : الدائنين ، بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه وذلك استناداً إلى قاعدة التوازن الحسابي لمعادلة الميزانية . أى أنه إذا نم معرفة القيمة الإجمالية للأصول وتحدد مساهمة الملاك فيكون من السهل معرفة الالتزامات على النحو التالي :

الالتزامات	=	الأصول	-	حقوق الملكية
٣٥٠ ٠٠٠ ؟		٨٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠

كما يمكن وضع معادلة الميزانية في صورة أكثر تفصيلاً أو تلخيصاً بما يخدم الغرض منها مع الحفاظ على المضمون والمداول . فمثلاً إذا نظرنا إلى الأصول في مجملها نجد أنها تتكون من أصول ثابتة كالأراضي والمباني والآلات والسيارات ، وأصول متداولة كالمخزون والعملاء والتقديرات . وبذلك يمكن تعديل المعادلة السابقة لتأخذ الصورة التالية :

الأصول الثابتة	+	الأصول المتداولة	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
----------------	---	------------------	---	--------------	---	------------

فإذا افترضنا مثلاً أنه أمكن معرفة قيمة الأصول الثابتة فى مثالنا السابق بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية ، فإنه يمكن تحديد قيمة الأصول المتداولة بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنية ونظهر المعادلة على النحو التالى :

$$\begin{array}{rclcl} \text{الأصول الثابتة} & + & \text{الأصول المتداولة} & = & \text{حقوق الملكية} + \text{الالتزامات} \\ 60000 & & 25000 & & 50000 + 35000 \end{array}$$

٣ - العمليات التى يقوم بها المشروع وأثرها على معادلة الميزانية .

عند تكوين أى مشروع تجارى أو صناعى أو زراعى أو خدمى أو مهنى فإنه يعتبر وحده محاسبية مستقلة ، ومن ثم يلزم ان يبدأ هذا المشروع عملياته بالحصول على رأس المال من ملاكه الذى يكفل له بداية القيام بمزاولة نشاطه . كما يلزم لمزاولة نشاط أى مشروع ضرورة تحمله بمصروفات التى تؤدى إلى تحقيق إيراداته المنشودة من المزاولة لنشاطه وعلى ذلك سوف نتناول كل من هذه العمليات فى بند مستقل كما سوف نتناول العمليات التى تؤثر على مكونات الأصول دون الخصوم ومن ثم لا تؤثر على المجموع الجبرى لجانبى معادلة الميزانية والعمليات التى تؤثر على الأصول والالتزامات دون حقوق الملكية .

٣ - ١ تكوين المشروع والحصول على الأصول :

رغم إمكانية نشأت الملكية فى الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد ، إلا أن الإجراءات المحاسبية اللازمة لتكوين المشروع والحصول على الأصول لا تختلف كثيراً فى كل الأحوال . ويحصل المشروع (الوحدة المحاسبية) على رأس المال إما فى صورة أصول نقدية سائلة أو فى صورة أصول نقدية وغير نقدية . وإذا افترضنا للتبسيط أن أحد المشروعات بدأ عملياته بالحصول على مبلغ معين من النقدية كرأس مال ، فإن هذا المبلغ النقدى يمثل أصول المشروع وخصومه فى نفس الوقت وهما متساويان من حيث القيمة . فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثه مثلاً فى أول يناير ١٩٩٦ برأس مال نقدى قدره ٣٠٠ ٠٠٠ جنية تم سداؤه فى نفس اليوم (أى قام المالك أو الملاك بدفعه للمنشأة التى قد تحتفظ به فى حيازتها

أو تودعه في حساب لها بإسمها في البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

$$\frac{\text{الأصول}}{300000} = \frac{\text{حقوق الملكية}}{100000} + \frac{\text{الإلتزامات}}{0} \quad \text{جنيه نقدي} = (100000 \text{ جنيه رأس المال}) + (\text{صفر})$$

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الإلتزامات ، كما أن القدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها . ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والإلتزام بالسداد في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٨٥٠٠٠ جنيه . (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات بإسمها المسؤول أو المسؤولين عن إدارتها) وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الإلتزامات}$$

$$(385000 \text{ جنيه نقدي}) = (200000 \text{ جنيه رأس المال}) + (85000 \text{ قرض من البنك})$$

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة ، كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي ما زالت في حالة توازن .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً .

١٢٠٠٠٠ جنيه	شراء مبنى لمزاولة أعمالها كلفها
٤٠٠٠٠ جنيه	شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى كلفها
٣٥٥٠٠ جنيه	شراء سيارات نقل كلفتها
١٩٥٥٠٠ جنيه	المجموع

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل التقدي التي نقصت بنفس المقدار سداداً لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه	مئلي	جنيه	رأس المال	جنيه	قرص الشك
١٢٠٠٠٠					
٤٠٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٣٥٥٠٠	سيارات نقل				
١٨٩٥٠٠	تقديية	٣٠٠٠٠٠		٨٥٠٠٠	
٣٨٥٠٠٠	=	٣٠٠٠٠٠	+	٨٥٠٠٠	

فقد خصمت قفعة الأصول المشتراة ومجموعها ١٩٥٥٠٠ جنيه من التقديية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ٣٨٥٠٠٠ جنيه ليبقى في التقديية ١٨٩٥٠٠ جنيه .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القمة نقداً وإنما إتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟

لا شك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛ كما أن التزاملاتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضاً . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول =		+ حقوق الملكية		الالتزامات	
جيه	جيه	جيه	جيه	جيه	جيه
١٢٠٠٠٠	مبنى				
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل			٨٥٠٠٠	قرض البنك
١٨٩٥٠٠	نقدية	٣٠٠٠٠٠	رأس المال	٢٥٠٠٠	دائون
٤١٠٠٠٠	=	٣٠٠٠٠٠	+	١١٠٠٠٠	

يلاحظ أن كل بند الأصول ما زالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضاً تمثل مديونياتها قبل باق الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح « دائون » .

وتكفي الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضروري توازن أو تساوى الأصول في مجموعها وبإختلاف أنواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صورة الميزانية العمومية التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين . فلو رغبتا في تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت في ١٩٩٦/١/١٩ فتكون الميزانية بالشكل الآتى :

منشأة التجارة الحديثة

الأصول	الميزانية العمومية في ١٩٩٦/١/١٩	المجموع
جنيه	جنيه	حقوق الملكية
١٢٠٠٠٠	مبنى	رأس المال
٦٥٠٠٠	أثاث وتراكيب	الالتزامات
٣٥٥٠٠٠	سيارات نقل	قرض البنك
١٨٩٥٠٠	مقدية	دائرون
	٢٥٠٠٠	
	<u>٤١٠٠٠٠</u>	

٣ - ٢ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة في الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للغير . فالمشروع يتكون في العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح . فعندما يزاوِل المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد في قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباحاً للمشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائراً للمشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار . وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى إنقاصها .

ونقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بتراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها. ويطلق على النوع الأول المشروعات الحدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثانى المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية ، ومقتصر فى المعالجة المحاسبية فى هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الإتجار فيها . وإنها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقداً . لاشك فى أن هذا المبلغ سوف يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذي لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديددها بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطى عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها فى هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهى فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

$$\boxed{\text{الأصول}} + \boxed{\text{المصروفات}} = \boxed{\text{الخصوم}} + \boxed{\text{الإيرادات}}$$

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر ، والتى تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتى :

$$\begin{aligned} \boxed{\text{الأصول}} &= \boxed{\text{الخصوم}} + \boxed{\text{الإيرادات}} - \boxed{\text{المصروفات}} \\ &= \boxed{\text{رأس المال}} + \boxed{\text{الإلتزامات}} + \boxed{\text{الأرباح (المحجوزة)}} \\ &= \boxed{\text{حقوق الملكية}} + \boxed{\text{الإلتزامات}} \end{aligned}$$

حيث تشتمل حقوق الملكية فى هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأسس يمكن إظهار أثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالى :

الالتزامات		حقوق الملكية +		الأصول =	
	جنيه		جنيه		جنيه
		رأس المال	٣٠٠٠٠٠	مباني	١٢٠٠٠٠
		أرباح محجوزة	٢٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	٦٥٠٠٠
قرض البنك	٨٥٠٠٠	(خدمات مائة)		سيارات نقل	٣٥٥٠٠
مقننون	٢٥٠٠٠			تقنية	٢١٢٠٠٠
	<u>١١٠٠٠٠</u>		<u>٣٢٢٥٠٠</u>		<u>٤٣٢٥٠٠</u>

وبلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحجوزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبي الذي سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحجوزة في هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٨٩٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية ؟ لا شك في أن قيمة الخدمات تمثل إيراداً وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتي :

الالتزامات		حقوق الملكية +		الأصول =	
	جنيه		جنيه		جنيه
		رأس المال	٣٠٠٠٠٠	مباني	١٢٠٠٠٠
		أرباح محجوزة	٤١٤٠٠	أثاث وتركيبات	٦٥٠٠٠
قرض البنك	٨٥٠٠٠	(خدمات مائة)		سيارات نقل	٣٥٥٠٠
مقننون	٢٥٠٠٠			مدينون (عملاء)	١٨٩٠٠
	<u>١١٠٠٠٠</u>		<u>٣٥٤٠٠</u>	تقنية	٢١٢٠٠٠
					<u>٤٥١٤٠٠</u>

ومن الواضح أن الأصول قد زادت بمقدار المدينون ، وهم العملاء الذين قاموا بالشراء من المنشأة دون سداد قيمة مشترياتهم نقداً ، كما أن الإيرادات زادت بنفس المقدار كما تنعكس في الأرباح المحجوزة .

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فإن المصروفات تمثل أيضاً تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم لحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها روى إلى إنخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة ، وهي في سبيل تأدية الخدمات السابقة إلى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٤٠٠٠	جنيه	أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة .
٣٥٠٠٠	جنيه	قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة .
٧٥٠٠٠	جنيه	مجموع تكلفة خدمات الصيانة للمؤداة للعملاء .

وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقداً .

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهي من الأصول) سوف تنقص بمقدار ٧٥٠٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحجوزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٤١٤٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه التي تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ، ليصبح الفرق ٣٣٩٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء . وإذا كانت الإيرادات تؤدي إلى زيادة الأصول (النقدية أو العملاء) وتؤدي أيضاً إلى زيادة حقوق الملكية ، وكانت المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات تؤدي إلى نقص الأصول وكذلك حقوق الملكية ، فإن الزيادة الصافية في كل من الأصول وحقوق الملكية تتمثل في الأرباح التي تكون الفرق بين الإيراد والمصروفات في هذه الحالة .

وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والأجلة على معادلة الميزانية فيما سبق فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي :

الالتزامات		حقوق الملكية +		الأصول =	
	جنيه		جنيه		جنيه
		رأس المال	٣٠٠٠٠٠	مبنى	١٢٠٠٠٠
		٤١٤٠٠ خدمات مباءة		أثاث وتركيبات	٦٥٠٠٠
		(٧٥٠٠) تكلفة خدمات		سيارات نقل	٣٥٠٠٠
قرض البنك	٨٥٠٠٠	مباءة		مدينون	١٨٩٠٠
دائرون	٢٥٠٠٠	أرباح محجوزة	٣٣٩٠٠	نقدية	٢٠٤٥٠٠
مجموع الالتزامات	١١٠٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٣٣٩٠٠	مجموع الأصول =	٤٤٣٩٠٠

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحصيلها وسدادها نقداً . وقد أدى ذلك إلى نقص النقدية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ليصبح الباقي ٢٠٤٥٠٠ جنيه (٢١٢٠٠٠ - ٧٥٠٠) ، كما خصمت تكلفة الخدمات المباءة (كمصروفات في سبيل الحصول على الإيرادات) من حقوق الملكية فأدت إلى نقص الأرباح المحجوزة التي كانت تحتوى على الإيرادات فقط حتى الآن بمقدار المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . وتصبح الأرباح المحجوزة بعد خصم المصروفات المتعلقة بالإيرادات المحققة حقاً للملاك . وليس من الضروري أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا في المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب التي تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٤٠٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة (أجور) مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢٠٠٠ جنيه ، فإن مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات التزام المنشأة بهذه المصروفات واعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات . ذلك

مع ملاحظة أن الأجر المستحقة هي التزام على المنشأة للعمال ، وهم بخلاف الملاك ، كما أن الأجر تعتبر من تكلفة الخدمات المؤداة . وبالتالي فتزداد الإلتزامات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه كما تزداد تكلفة الخدمات المؤداة ، أو المبيعة بنفس المقدار .

ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالتالى :

الالتزامات		حقوق الملكية +		الأصول =	
	جنيه		جنيه		جنيه
		رأس المال	٣٠٠٠٠٠	سأنى	١٢٠٠٠٠
		٤١٤٠٠ خدمات مبيعة		أثاث وتركيبات	٦٥٠٠٠
قرض البنك	٨٥٠٠٠	(٩٥٠٠) تكلفة خدمات		سيارات نقل	٣٥٠٠٠
دائىون	٢٥٠٠٠	مبيعة		مدينون	١٨٩٠٠
أجر مستحقة	٢٠٠٠	أرباح محجوزة	٣١٩٠٠	مقنية،	٢٠٤٥٠٠
مجموع الإلتزامات	١١٢٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٣١٩٠٠	مجموع الأصول =	٤٤٣٩٠٠

ويلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه وزادت الإلتزامات بنفس المقدار .

ويلاحظ مما تقدم أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى كل من الأصول والخصوم بما فى ذلك حقوق الملكية . فالإيرادات تؤدى إلى زيادة الأصول سواء تم الحصول على قيمتها نقداً أو ما زالت مستحقة قبل العملاء ، والمصروفات تؤدى إلى نقص الأصول إذا كانت مسددة نقداً أو تؤدى إلى زيادة الإلتزامات إذا كانت مستحقة على الوحدة المحاسبية للغير بخلاف الملاك ، وتتأثر حقوق الملكية بند الأرباح المحجوزة بالفرق بين الإيرادات والمصروفات ، فتزداد إذا كان الفرق ربحاً وتنقص إذا كان الفرق خسارة (أى زيادة المصروفات عن الإيرادات) .

٣ - ٣ - العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر في بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها دون أن تتأثر بها حقوق الملكية . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الإلتزامات أو تحصيل المدينين ، أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء القدي أو الأجل (على الحساب) .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت في ١٩٩٦/٨/٢٧ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لباتع الأثاث (الدائنون) نقداً . ففي هذه الحالة نجد أن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الإلتزامات بنفس المقدار . وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ١٨٩٥٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ٤٢٨٩٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون في الإلتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٩٧٠٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول (وعليك بإعداد معادلة الميزانية التي توضح ذلك) .

وإذا قامت المنشأة في ١٩٩٦ / ٨ / ٢٨ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإبائها وقدرها ٢٠٠٠ جنيه ، فإن أثر هذه العملية بماتل أثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه لتصبح ١٨٧٥٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٩٥٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ٤٢٦٩٠٠ جنيه لكل (عليك بإيضاح ذلك على معادلة الميزانية) .

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملاتها قدره ٨٩٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٩٦/٨/٢٩ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إبائها (أو قبيلها) يكون كالآتي :

ترداد النقدية بمقدار ٨٩٠٠ جنيه لتصبح ١٩٦٤٠٠ جنيه .

ينخفض مقدار المدينين ٨٩٠٠ جنيه ليصبح ١٠٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من المنصرين (الحسابين) من بنود الأصول ، وقد زاد إحداهما بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه	جنيه	جنيه	رأس المال	جنيه	
١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠				
٦٥٠٠٠	٣١٩٠٠		أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٣٥٥٠٠				١٠٠٠٠	الدائرون
١٠٠٠٠					
١٩٦٤٠٠					
٤٢٦٩٠٠	٣٣١٩٠٠	٩٥٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +		مجموع الإلتزامات

ويلاحظ أننا إكتفينا بإظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلاً من تفصيلها الواردة في المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالمعاملات الآتية في ١٩٩٦/٨/٣٠ .

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الإلتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣٠٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهرين .
 - باعت بعض الأثاث والتركيبات الذي وجد أنها ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر) .
 - سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه نقداً .
- فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الإجراء محاسبياً)

فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي : (لكل عنصر من عناصر الأصول وعناصر الخصوم حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبياً) .

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الإيجار فيها من مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب (أى تزداد عناصر الأصول بعنصر جديد) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٣٤٠٠٠ جنيه كزيادة فى الأصول . غير أن ذلك سوف يقابل بنقص فى حساب النقدية قدره ٢٣٠٠٠ جنيه ، وزيادة فى حساب الدائنين فى الإلتزامات بمبلغ ٣١٧٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الأصول والخصوم .

ويؤدى بيع الأثاث والتركيبات إلى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع ، وحيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك إلى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه لكل منهما .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه	مسمى	جنيه	رأس المال	جنيه	
١٢٠٠٠٠	مسقى				
٢٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل				
٢٤٠٠٠٠	بضاعة (أثاث كهربائية)				
٣٠٠٠٠	مدينون	٣٠٠٠٠٠	رأس المال	٦٨٠٠٠	قرض البنك
١٥٦٤٠٠	نقدية	٣١٩٠٠	أرباح مسجونة	٢٢٧٠٠٠	الدائنين
٧٢٦٩٠٠	مجموع الأصول	٢٣١٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٣١٥٠٠٠	مجموع الإلتزامات

وقد بقي رصيد حساب التقدير في هذه المعادلة بمقدار ٤٠٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه . وزادت الأصول بأصل جليد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ٣١٧٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد .

٤ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالي) إلى الأقسام الآتية :

Fixed Assets (أ) الأصول الثابتة (طويلة الأجل)

Long Term Investment (ب) الإستثمارات طويلة الأجل

Current Assets (ج) الأصول المتداولة

Intangible Assets (د) الأصول غير الملموسة

كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض إلى قسمين هما :

Long Term Liabilities (أ) الإلتزامات طويلة الأجل

Short Term Liabilities (ب) الإلتزامات قصيرة الأجل

أما حقوق الملكية فهي تنقسم إلى رأس المال Capital والأرباح المحجوزة Re-tained Earning .

وسوف نتناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

٤ - ١ - حسابات الأصول :

(أ) الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة (أو طويلة الأجل من الأصول التي تحصل عليها المنشأة أو الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها في مزاولة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها . وتستخدم هذه الأصول في العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبياً . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو مجرد الحيازة الزمنية ،

كما تشمل أيضاً على المباني المخصصة لأغراض الإستخدام فى عمليات المشروع الأساسية كما فى الإدارة ومبنى المعارض ومبنى المحارن (والمبنى الخاصة بالمصانع فى المشروعات الصناعية) ، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الإستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الإستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التى تستخدم فى تصنيع المنتجات (فى المنشآت الصناعية) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة . وتعد وسائل النقل والإنتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضاً وتتلخص خصائص الأصول الثابتة فى الآتى :

· إنها عادة تستخدم لمدة طويلة فى عمليات المشروع .

· لا يحصل عليها المشروع لأغراض لإلتجار فيها أو إستثمارها فى غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض إستخدامها فى عملياته المؤدية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية .

– تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول فى الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية ، طبقاً لما جرت عليه العادة فى العرف المحاسبى الأكثر شيوعاً فى الدول العربية .

(ب) الإستثمارات طويلة الأجل : الإستثمارات طويلة الأجل هى عبارة عن مستندات ملكية فى مشروعات أخرى تقوم الوحدة المحاسبية بالإستثمار فيها عن طريق شرائها وحيازتها لأحد أغراض ثلاثة هى : التحكم فى نشاط مشروع آخر كالإستثمار فى شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التى قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالإستثمار فى المباني السكنية مثلاً ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كأقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً فى مزاولة نشاطها . وتلى الإستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة فى ترتيب قائمة الأصول فى الميزانية العمومية .

(جـ) الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التى تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من

الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهى ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقداً . وتكون الأصول المتداولة للمشروع التجارى في العادة من العناصر التالية :

النقدية : وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .

العملاء : (يطلق عليها أحياناً الذم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ إعداد الميزانية العمومية وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع ، وتحول حسابات العملاء إلى نقدية عندما يقوم هؤلاء بمداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضممان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة ، وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض . وتحول أوراق القبض إلى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الإستحقاق .

الإيرادات المستحقة : وهي تتمثل في عناصر الإيرادات التي يتم إكتسابها خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها . وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير . والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما إلى ذلك . وتحول هذه الإيرادات المستحقة إلى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

مخزون البضاعة : ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع أو ما يمتلكه المشروع في مخازن الغير من هذه البضائع أو ما يكون بالطريق منها والتي عادة ما تكون مخصصة لأغراض الإيجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التي تعد من مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع . فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الإيجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . كما أن المخزون ، في مشروع صناعي يتضمن المواد الأولية والخامات التي يحصل عليها المشروع لأغراض إستخدامها في إنتاج السلع المختلفة . ويتحول المخزون إلى نقدية عندما يتم بيع مكوناته إلى العملاء وتحصيل قيمة المبيعات نقداً .

الاستثمارات قصيرة الأجل : تتمثل في العادة في إستثمارات المشروع في أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لإمتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الإستثمارات عن فترة الإستثمار فيها بدلاً من تعطل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الإستثمارات عند الحاجة إلى نقدية .

المصروفات المقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق إستعماله لمتلكات الغير ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما إلى ذلك ، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للعنشة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المنتهية لاستحقت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفوعها مقدماً يعنى عدم الحاجة إلى دفعها نقداً في فترات تالية . وهي تتحول إلى نقدية بطريقة غير مباشر ، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمة بيع المنتجات التي شاركت فيها نقداً في الفترة المستفيدة منها .

(د) الأصول غير الملموسة : وهي في العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة ،

وتشتمل على ما يسمى بنهضة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع فى الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى فى نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التى تكفل للمشروع إحتكار إستخدام إختراع معين لفترة زمنية ، وحقوق التأليف ، وحقوق الإستغلال وما إلى ذلك . ولن نعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبثى من الدراسة .

٤ - ٢ - حسابات حقوق الملكية :

تتكون حسابات حقوق الملكية من حسابين رئيسيين هما حساب رأس المال ويمثل مساهمة ملاك المشروع فى المشروع من أموالهم الخاصة وحساب الأرباح المحجوزة ، ويمثل ذلك الجزء من الأرباح التى يحققها المشروع ولا توزع على الملاك ويحتفظ بها فى المشروع لتقوية مركزه المالى والتوسع فى مجالات نشاطه .

٤ - ٣ - حسابات الإلتزامات :

(أ) الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحق السداد لفترة زمنية طويلة نسبياً ، تزيد فى العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة إظهار تواريخ إستحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها فى الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التى يحصل عليها المشروع من البنوك بضمن أو بدون ضمان ، ومستندات الإقتراض التى يصدرها المشروع لأغراض الإقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام . ومثلها مثل الإلتزامات عموماً فهى تمثل مستحقات للغير قبل المشروع يلزم سدادها نقداً أو عيناً فى تاريخ لاحق .

(ب) الإلتزامات قصيرة الأجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد فى العادة خلال فترة سنة ، وتتطلب سداذه إنتقاص الأصول المتدولة بعد تحويلها إلى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلى :

حسابات الموردون : ويطلق عليها أحياناً حسابات الدائون ، وهي تمثل المبالغ المستحقة السداد للدائى المشروع مقابل مشتريات المشروع الآجلة من بضائع ومستلزمات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد فى تاريخ محدد فى صورة كتابية . وتنشأ أوراق الدفع فى العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

المصروفات المستحقة : وتتمثل فى المبالغ المستحقة على المشروع للغير فى تاريخ إعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت فى تحقيق إيراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية فى تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم فى نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الإستهانة بأموالهم فى العمليات خلال الفترة المحاسبية وما إلى ذلك .

التوزيعات المستحقة : عندما يحقق المشروع أرباحاً نتيجة مزاوله عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزءاً من هذه الأرباح يتم توزيعه فى العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضاً فى كثير من الأحيان) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين فى التوزيعات يستحق السداد نقداً فى غالبية الأحوال . فإذا لم يتم المشروع بصرف التوزيعات المقررة حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الإلتزامات قصيرة الأجل .

الإيرادات المقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالي يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات فى العادة فى الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التى يحصل عليها المشروع مقدماً ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحياناً الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التى يحصل عليها

المشروع . وهذه عادة ما يتم الوفاء بقيمتها للغير عتياً في صورة سلع أو خدمات .

٧ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أحد شكلين ، يتمنى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ، ويطلق عليه الشكل الحسابي ، ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من الشكلين . وسوف نعرض في هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية في شكل حسابي لتتعرف على بعض الإستخدامات المبدئية للمعلومات الواردة في الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالي فيما يلي من دراسة

ويكون للميزانية العمومية في هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا في البنود السابقة . يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى . ففي بعض الدول (أمريكا مثلاً) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهي بالأصول الثابتة الأقل سيولة وبلي ذلك الأصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالإلتزامات قصيرة الأجل وينتهي بحقوق الملكية . وفي بعض الدول الأخرى (جمهورية مصر العربية مثلاً) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق في المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر إستخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين) . وسوف تتبع هنا الترتيب الذي جرى العرف على إستخدامه في جمهورية مصر العربية . ونأسأعلى !! تقدم نعرض في الصفحة التالية نموذجاً للميزانية العمومية بأرقام إخرافية . هذا وقد أظهرنا الأصول الثابتة في هذا النموذج بصافي قيمتها بعد خصم الإهلاك ، الذي يمثل قيمة ما يستفد من خدمات هذه الأصول في أنشطة المشروع . وسوف نتناول هذا الموضوع تفصيلاً فيما بعد .

شركة الشرق التجارية - الميزانية العمومية في ١٩٩٦/١٢/٣١
(الأرقام المدرجة في هذه الميزانية افتراضية والأصول بالصافي)

المجموع			الأصول		
جيه	جيه	جيه	جيه	جيه	جيه
حقوق الملكية			الأصول الثابتة		
رأس المال	١٩٥٠٠٠٠		أراضي	٥١٤٠٠٠	
الأرباح محبوزة	١٨٠٠٠٠		مبنى	٢١٢٠٠٠	
		٢١٣٠٠٠٠	آلات ومعدات	٤٢٠٠٠٠	
الالتزامات حويلة الأجل		٣٢٠٠٠٠	سيارات نقل وانتقال	١٨٠٠٠٠	
قرض طويل الأجل			أثاث وتراكيبات	٧٤٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
يستحق السداد في			الاستثمارات طويلة الأجل		
٢٠٠٠/٨/٧			مبنى سكنية	١٨٧٥٠٠	
			أوراق مالية	٦٢٥٠٠	٢٥٠٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل			الأصول المتداولة		
موردون	٢٦٥٠٠٠		مخزون بضاعة	٣٥٠٠٠٠	
أوراق دفع	١٠٠٠٠٠		إستثمارات قصيرة الأجل	١٥٠٠٠٠	
مصرفات مستحقة	٥٠٠٠٠		مصرفات مقدمة	١٤٠٠٠	
إيرادات مقدمة	٤٠٠٠٠		إيرادات مستحقة	١٢٠٠٠	
توزيعات مستحقة	٣٠٠٠٠		أوراق قبض	٧٤٠٠٠	
ضرائب مستحقة	٨٠٠٠٠	٥٦٥٠٠٠	عملاء ومدينين	١١٧٠٠٠	
			نقدية بالمخزينة	٤٢٣٠٠٠	
			نقدية بنك	٢٠٠٠٠٠	١٣٤٠٠٠٠
			الأصول غير الملموسة		
			شهرة المحل	١٧٠٠٠	
			حق إستعراة	١٨٠٠٠	٣٠٠٠
مجموع الخصوم		٢٠٢٥٠٠٠	مجموع الأصول		٢٠٢٥٠٠٠

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً . فبدلاً من وضع الأصول كلها فى مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى التزات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزات العاجلة . ولا شك فى أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمل أمر المشروع فى إجراء الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالى . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالتزات العاجلة ، وغالباً ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية فى كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة فى إتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إحتجازها لتدعيم المركز المالى للمشروع وفى إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤشراً إلى إمكانية التوسع فى المستقبل عن طريق الإقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة فى قائمة المركز المالى بالإضافة إلى البيانات التى تظهر فى حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فى الدراسات اللاحقة .

٦ - تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم فى معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات ، ولتعددتها وكثرتها لا يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من

الصعب إستيعاب معلومات الميزانية العمومية . والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر فى صورة نتائج نهائية دون تفاصيل لما أدى إلى هذه النتائج من تغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية فى العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح تتحقق نتيجة زيادة الإيرادات على المصروفات أو خسائر محققة نتيجة مزاوله العمليات . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فتظهر فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى ، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات فى مجموعها مع بنود المصروفات فى مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التى تركنا آخر معادلة ميزانية لها فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل . ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٤١٤٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مباعه) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت فى سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ٥٥٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما تم سداده نقداً من هذه المصارف . وزيادة الالتزامات بالأجور التى كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصة فى خاتمة حقوق الملكية بين الخدمات المباعه وتكلفة الخدمات المباعه لنحصل على صافى الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محجوزة) فى هذه الحالة . ورغم أن هذا الإجراء جائز فى معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة فى معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وإظهار أثرها النهائى فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحجوزة التى تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا فى حقيقة الأمر ما أتبعناه فى معادلتى الميزانية الأخيرتين فى البند الرابع .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر سبتمبر .

١ - باعت جزءاً من الأجهزة والأدوات الكهربائية التى قامت بشرائها فى ٩٦/٨/٣٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت

- نقداً على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملاتها .
- ٢ - دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع إلى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه بمبلغ ٨٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين .
- ٣ - أدت خدمات صيانة لعمالها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصرفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلي : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً .
- ٤ - دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .
- ٥ - قامت بالإعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٠٠٠ جنيه ، والباقي ما زال مستحقاً عليها .
- ٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر سبتمبر في جراج عمومي مقابل إيجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الإيجار بعد .
- والمطلوب :** هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والإلتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية .
- ١ - ولنبدأ بالعملية الأولى : ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أي عملية من العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر في حسابين على الأقل . فبعد قيام المنشأة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التي نعد من أصول الشركة (المتلولة) تنقص بمقدار تكلفة المبيع منها ، أي أن :
- الأجهزة والمعدات (البضاعة) في الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه .
- وفي مقابل ذلك حصلت المنشأة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل إيراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فتزداد التقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

- ويترتب على ما تقدم زيادة صافية في الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنية (٣٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح المنشأة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتي تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبى معادلة الميزانية .

- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية : البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنية ، التقديرة تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنية المدينون (المعلماء) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠ جنية وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠ جنية .

هذا ويمكن إظهار أثر هذه العملية كالاتى : (أ) إنقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنية ، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ بإعتباره تكلفة البضاعة المباعة (تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية بإشارة سالية فى بنود حقوق الملكية) ، (ب) - زيادة التقديرة بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنية ، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنية مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادته بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنية (تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة فى بنود حقوق الملكية) . وسوف تتبع هذه الطريقة الأخيرة فى معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية إلى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل الضائع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية (٨٦٠٠ جنية نقداً + ١٤٠٠ جنية أجور سابقين مستحقة) مقابل نقص التقديرة بمبلغ ٨٦٠٠ جنية وزيادة الإلتزامات (الأجور المستحقة) بمبلغ ١٤٠٠ جنية .

٣ - تتكون هذه العملية ، فى الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويترتب على هذه العملية الأولى زيادة الإيرادات . خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنية مقابل زيادة التقديرة بمبلغ ٢٦٣٠٠ جنية وزيادة المدينون (المعلماء) بمبلغ ١١٢٠٠ جنية . ويترتب على العملية الثانية زيادة المصروفات : مواد ومهمات الصيانة بمبلغ ٧٩٠٠ جنية وزيادة الأجور بمبلغ ١٣٢٠٠ جنية . مقابل إنخفاض التقديرة بمبلغ ٢١١٠٠ جنية بإعتبار أنها سددت كلها نقداً .

٤ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠ جنية مقابل نقص التقديرة بنفس المبلغ .

٥ شترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إعلان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه
مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الإعلان المستحق
بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

٦ شترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إيجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ، مقابل
زيادة الإلتزامات : إيجار مستحق بنفس المقدار
ولما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتي :

عمليات الإيرادات :

جنيه	
٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
٣٧٥٠٠	+ خدمات بيع
<u>٣٤١٥٠٠</u>	جملة الإيرادات

عمليات المصروفات :

٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة
٤٠٨٠٠	أجور (١٣٢٠٠ + ٢٧٦٠٠)
٧٥٠٠	إعلان
٣٥٠	إيجار
<u>٢٧٢٥٥٠</u>	جملة المصروفات

وبإجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد أن الشركة قد حققت أرباحاً
قدرها : ٣٤١٥٠٠ - ٢٧٢٥٥٠ = ٦٨٩٥٠ جنيه .

ونمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحجوزة) نتيجة
كل العمليات السابقة ، وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات على
هذه الصورة الحسابية وإجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر تنظيماً فيما
يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي . ويتخذ الحساب الختامي

لنشأة التجارة الحليفة عن شهر سبتمبر الشكل الموضح فى الصفحة التالية .

ويلاحظ أن الحساب الختامى يتم إعداده عن فترة زمنية معينة ليقبس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة ، بينما الميزانية العمومية تكون فى تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول فى ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية فى نفس التاريخ . ويلاحظ أيضاً أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الأيمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الأيسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وتظهر كمتمم حسابى لجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات ، والعكس يكون صحيحاً فى حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامى عن شهر سبتمبر ١٩٩٦

الإيرادات		المصروفات	
بيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
خدمات مباعة	٣٧٥٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	١٠٠٠٠
		مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
		أجور	٤٠٨٠٠
		إعلان	٧٥٠٠
		إيجار	٣٥٠
			<hr/>
		مجموع المصروفات	٢٧٢٥٥٠
		الأرباح	٦٨٩٥٠
			<hr/>
مجموع الإيرادات	٣٤١٥٠٠	المجموع	٣٤١٥٠٠
	<hr/>		<hr/>

وبلاحظ ما يلي على جدول معادلة الميزانية الواردة في الصفحة بعد التالية .
البند (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه
في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .
البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة
(٣٤٠٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) .

البند (٥) الدينون - زاد حساب الدينون حيث كان ٣٠٥٠٠ جنيه بمقدار
٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١٢٠٠
جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تحصل بعد وبذلك يصبح
المجموع ٦٥٢٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت التقدي بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات
كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحسنت نقداً ، ثم
نقصت التقدي بالآتى : ٨٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ، ٢١١٠٠ جنيه مصروفات
صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ،
٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحجوزة وكنت فى المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف
إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر فى الحساب الختامى والبالغ قدرها ٦٨٩٥٠ جنيه .
البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى :
١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢٥٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه إيجار
مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما
تظهر فى آخر سبتمبر ١٩٩٦ من واقع البيانات التى تظهر فى معادلة الميزانية طبقاً
للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب
الختامى يمكن إظهار الأثر النهائى لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة فى نهاية

البند الرابع من هذا الفصل تنفيذاً للملاحظات السابقة كالآتي :

الالتزامات		حقوق الملكية +		الأصول =	
	جيه		جيه		جيه
				سلي (١)	١٢٠٠٠٠
				أثاث وتركيبات (٢)	٤٥٠٠٠
قرض البنك (٩)	٦٨٠٠٠	رأس المال (٧)	٣٠٠٠٠٠	سيارات نقل (٣)	٣٥٠٠٠
الدائرون (١٠)	٣٢٧٠٠٠	أرباح مجمعة (٨)	١٠٠٨٥٠	بضاعة (٤)	١٣٤٠٠٠
مضروقات متخفة (١١)	٤٢٥٠			مدينون (٥)	٦٥٢٠٠
				تقنية (٦)	٤٠٠٤٠٠
مجموع الالتزامات	٣٩٩٢٥٠	مجموع حقوق الملكية +	٤٠٠٨٥٠	مجموع الأصول =	٨٠٠١٠٠

٨ - الخلاصة :

إستعرضنا في هذا الفصل معادلة الميزانية ، والتي يمكن أن تمتد إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية التي هي معادلة ميزان المراجعة . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد إقتصادية متاحة لها للإستخدام في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لا بد وأن تساوى في مجموعها مع الخصوم سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو في شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم في الواقع هي المصدر الذي منه يتم الحصول على الأصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إظهار آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشتمل على عمليات إيرادات ومضروقات أيضاً . ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الإسترشادية بصدد إظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتي :

١ - أولاً وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائماً أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها

- على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات
- ٢ - يمكن زيادة أحد أو بعض الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات (شراء بضاعة أو أثاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وليداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة) .
- ٣ - إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة . أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات أو حقوق الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .
- ٤ - إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي إلى نقص في الإلتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .
- ٥ - يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .
- ٦ - يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .
- هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تمتد في تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والإقتصار على إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية .
- وبلاحظ أن الحساب الختامي يتم إعداده عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم إعدادها لتظهر المركز المالي للمشروع في تاريخ معين .

أسئلة وحالات وتمارين

على الفصل الرابع

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الإستثمارات طويلة الأجل ،
نسبة التداول ، نسبة الخصوم ، الأرباح المحجوزة .

السؤال الثاني :

وضع أى من العناصر الآتية يتمنى إلى الميزانية العمومية وألها يتمنى إلى
الحساب الختامى (بمعنى يظهر فيه) موضحاً الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر
(حساب) فى كل أوأى منهما :

إيجار المباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الإيجار المستحق للمنشأة قبل
الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة (التى لم تحصل
قيمتها بعد) ، العملاء (المدينون) ، الأجر ، الأجر المستحق ، الأجر المقدمة
(المدفوعة مقدماً) ، إيرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ،
سيارات النقل والإنتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحجوزة ، صافى
الربح ، المباني ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيت والقوى المحركة المستفيدة فى تشغيل
الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتى
لم تسدد بعد ، مصروفات الإهلاك ، إيرادات محصله مقدماً ، أوراق القبض ، أوراق
الدفع .

السؤال الثالث :

- برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .
- (أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سهولة من التقدية .
- (ب) يترب على دفع المصروفات إنخفاض التقدية وزيادة الالتزامات وإنخفاض حقوق الملكية .
- (جـ) يتم إعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .
- (د) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات في أحد جانبيه ، والخصوم والإيرادات في الجانب الآخر .
- (هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والالتزامات بصفة دائمة .
- (و) يظهر الحساب الختامي المصروفات التي يتم سدادها نقداً خلال الفترة التي يغطيها الحساب .
- (ز) إذا حدثت زيادة في أحد الأصول فلا بد وأن يقابل ذلك نقص في أصل أو زيادة في حقوق الملكية .
- (ح) الالتزامات طويلة الأجل هي تلك التي تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .
- (ط) تعتبر الإيجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الالتزامات قصيرة الأجل .
- (ي) يمكن أن لا يترب على بعض العمليات التي يقوم بها المشروع أى تغيير في مجموع الأصول أو الخصوم .
- (ك) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقداً من بيع السلع والخدمات للعملاء
- (ل) لا بد وأن تودى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقداً .
- (م) تزدى زيادة مجموع الأصول بالضرورة إلى زيادة الالتزامات ورأس المال .
- (ن) الحساب الختامي هو كشف يتود الإيرادات والمصروفات في تاريخ إنتهاء السنة المالية .
- (د) إذا زادت التقدية فهذا يعنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو

إتمام مبيعات نقدية .

(ص) يؤدي نقص الأصول بالضرورة إلى الحصول على إيرادات .

(ض) يؤدي تحقق الإيرادات محاسبياً إلى زيادة الأصول بصرف النظر عن التحصيل .

(ط) تعتبر المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة من قبيل الأصول التي يتم الحصول على مقابلها نقداً في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية العمومية .

(ظ) تعتبر المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة من قبيل الإلتزامات التي يتم الوفاء بها نقداً في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد الميزانية العمومية .

(ع) يلزم الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المقدمة في صورته عينية ، وعلى العكس من ذلك لابد من الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المستحقة في صورة نقدية .

(غ) يمكن تحديد نتيجة المشروع من ربح أو خساره بإعداد الميزانية العمومية في شكل معادله أو حساب ، ومن ثم لا يوجد ما يدعو لإعداد الحساب الختامي .

السؤال الرابع :

١ - حدد خمس عمليات تؤثر في جانب الأصول فقط دون جانب الخصوم .

٢ - حدد ثلاث عمليات تؤثر في الأصول والإلتزامات دون حقوق الملكية .

٣ - حدد أربع عمليات تؤثر في الأصول وحقوق الملكية دون الإلتزامات .

٤ - حدد عملية واحدة تؤثر في حقوق الملكية والإلتزامات دون الأصول .

ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات الواردة أسفل كل حالة من الحالات التالية .

الحالة الأولى : حيث الأصول هي الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية لو تقع في حوزتها فإن :

(أ) الخصوم هي الحقوق في هذه الأصول ، أو مصادر تمويل هذه الأصول عن طريق الملاك وغير الملاك .

- (ب) يلزم أن تساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .
- (ج) حقوق الملكية تمثل الفرق بين جملة الأصول وما قام بتمويله منها غير الملاك .
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .
- الحالة الثانية : تتمثل الأرباح المحجوزة فى :
- (أ) زيادة تدفق الإيرادات نتيجة بيع السلع والخدمات عن تدفق المصروفات اللازمة لتوفير السلع والخدمات التى يتم بيعها للعملاء .
- (ب) ذلك الجزء من حقوق الملكية الذى يتوفر للملاك نتيجة مزلة الوحدة المحاسبية لنشاطها بأرباح .
- (ج) فيما يتم استثماره من أرباح فى الإضافة إلى الأصول .
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .
- الحالة الثالثة : تؤثر عمليات الإيرادات والمصروفات فى كل من الأصول والخصوم كالتالى :
- (أ) تؤدي الإيرادات إلى زيادة الأصول وحقوق الملكية معاً .
- (ب) تؤدي المصروفات إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما كما تؤدي إلى نقص حقوق الملكية .
- (ج) تكون محصلة الإيرادات والمصروفات زيادة الأصول وحقوق الملكية مع زيادة الإلتزامات فى بعض الأحيان ، ما دامت المحصلة أرباحاً .
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .
- الحالة الرابعة : تختلف الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة فى أن :
- (أ) الأولى يتم الحصول عليها لأغراض إستخدامها لفترة طويلة بينما الثانية يتم الحصول عليها لأغراض إعادة بيعها أو هى نتج عن عمليات الإيرادات وتتحول إلى نقدية فى فترة قصيرة .
- (ب) تظهر الأولى طبيعة نشاط المشروع بينما توضح الثانية قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته للغير .

(ج) الأصول الثابتة يلزم أن تكون من السلع المعمرة فيما لا يلزم أن تكون الأصول المتداولة من السلع قصيرة العمر .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة : تعتبر المصروفات التي تسدد مقدماً قبل الحصول على الخدمة المقابلة لها من الأصول لأن :

(أ) سدادها مقدماً يعنى قيام التزام الغير بأداء الخدمة المقابلة للوحدة المحاسبية مستقبلاً دون قيام الوحدة بسداد نفقته في ذلك الوقت .

(ب) هي تتحول إلى نفقة مستقبلاً عندما تشارك الخدمة التي يقدمها الغير للوحدة المحاسبية في تحقيق إيرادات مستقبلاً ويتم تحصيل قيمة الإيرادات نقداً .

(ج) لا يلزم الغير بالوفاء بقيمتها نقداً للوحدة المحاسبية ومن ثم لا تضر من الأصول النفقة .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة : إذا بلغ مجموع الأصول في ١/١ مبلغ ٣٩٢٠٠٠ جنيه متضمناً بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه ، وتم في ذلك اليوم بيع بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠٠ جنيه ، يؤدي ذلك إلى :

(أ) تنقص البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد النفقة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد العملاء (المدينون) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لتكون محصلة الزيادة في الأصول ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تزداد الإيرادات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وتزداد المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تزداد الأرباح المحجوزة ومن ثم حقوق الملكية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة : تعتبر المصروفات المستحقة من الالتزامات لأنها :

(أ) تمثل خدمات أدائها الغير للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية وساهمت في تحقيق إيرادات الفترة ، وذلك دون أن يحصل الغير من الوحدة على مقابلها بعد .

(ب) تمثل وسيلة من وسائل تمويل الأصول ، أى الحصول على أصول جديدة أو إضافية بطريقة غير مباشرة حيث ساهمت في تحقيق الإيرادات التي تؤدي إلى زيادة الأصول .

(ج) تطوى على التزام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً في تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثامنة : تختلف مبيعات البضاعة عن تكلفة البضاعة المباعة فى أن :

(أ) مبيعات البضاعة مقومة بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة مقومة على أساس تكلفتها تسليم محلات الوحدة المحاسبية (ثمن الشراء + تكلفة النقل ، وخلافه) .

(ب) مبيعات البضاعة من الإيرادات وتكلفة البضاعة المباعة من أهم بنود المصروفات .

(ج) تؤدي مبيعات البضاعة إلى زيادة الأصول بالقيمة بينما تكلفة البضاعة المباعة تؤدي إلى نقص الأصول بالقيمة .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة التاسعة : يعتبر مقابل نقل البضاعة المشتراة من مقر البائع لمقر المشتري إذا تحملها المشتري من عناصر التكلفة بينما يعتبر مقابل نقل البضائع المباعة من مقر البائع إلى مقر المشتري إذا تحملها البائع من بنود المصروفات حيث :

(أ) البضاعة التي يتم شراؤها من الأصول ومقابل نقلها مقر الوحدة المحاسبية يعتبر من ضمن التكاليف المودية إلى تواجدها لدى الوحدة لإدراكه عرضها على العملاء وبيعها ، بينما البضاعة التي يتم بيعها بتحقيق عنها الإيرادات ، تدل سعر البيع ومقابل نقلها من مقر الوحدة المحاسبية للعميل الذى اشتراها يعتبر من المصاريف اللازمة لتحقيق الإيرادات .

(ب) لأن مقابل نقل البضاعة المشتراة عادة ما يتحمله المشتري بينما مقابل نقل البضاعة المباعة عادة ما يتحمله البائع .

(ج) يؤدي مقابل النقل في كل الأحوال إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة العاشرة : إذا قامت الوحدة المحاسبية بأداء خدمات لعملائها بمقابل نقدى أو أجل فأن :

(أ) كل ما يستفد في سبيل أداء هذه الخدمات من أصول أو خدمات العاملين وما شابه ذلك يعتبر من بنود المصروفات سواء تم سداد القيمة نقداً أو لم يتم .

(د) تعتبر قيمة الخدمات التي يتحمل بها العملاء من بنود الإيرادات سواء تحصلت القيمة نقداً أو ظلت مستحقة قبل العملاء .

(ج) تزداد الأصول عموماً بقيمة الخدمات المباعة وتنقص بما يسد من مصروفات في سبيل أدائها أو يستفد من أصول في سبيل ذلك كما قد تزداد الإلتزامات بالمصروفات التي يلزم سدادها نقداً ولكنها لم تسدد بعد .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الحادية عشر : إذا زادت جمله الأصول عن حقوق الملكية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وكانت الإيرادات ٢٨٠٠٠ جنيه والمصروفات ١٨٠٠٠ جنيه ، الأصول المتداولة ٢٥٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) صافي الربح يكون مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .

(ب) تقل حقوق الملكية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تكون نسبة التداول ١٥٠ .

الحالة الثانية عشر :

إذا بلغت جمله الأصول غير النقدية ٨٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت حقوق الملكية ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه والإلتزامات قصيرة الأجل ١٠٠٠٠٠ جنيه وطويلة الأجل ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات خسائر قدرها ٥٠٠٠ جنيه ، فإن :

- (أ) الأصول النقدية تكون مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .
 (ب) نسبة السيولة (الأصول النقدية / الإلتزامات قصيرة الأجل) تكون ٢٢٠٠ .
 (ج) تزيد حقوق الملكية بند الأرباح المحجوزة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

ثالثاً : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس ١٩٩٤ .

رقم تاريخ	العملية
(أ) ٢/١	قام زين الدين بتكوين الورشة ، ولودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .
(ب) ٢/٢	قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
(جـ) ٢/٥	قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه ، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقداً ، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة شهور .
(د) ٢/٧	زاوّل زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم . وكانت حصيلته إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عمله ٤٦ جنيه .
(هـ) ٢/٨	قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .
(و) ٢/١١	إتعرض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك
(ز) ٢/١٣	قام زين الدين بمبيعات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه خصفت نقداً .
(ط) ٢/١٤	إشتري زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

(ى) ٣/١٥ إشتري زين الدين ونش جرار لسحب السيارات العاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً .

(ك) ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثانى من الشهر .

(ل) ٣/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين بمبلغ ٢٦ جنيه من المستحق قبل عمله بتاريخ ٢/٧ .

(م) ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد أنه استختم منها فى عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح أثر كل من العمليات السابقة على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالى :

رقم	تاريخ العملية	الأصول	= حقوق الملكية	+ الإلتزامات
أ	٣/١	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه
ب	٣/٢	٦٣٠٠ + _____		٦٣٠٠
جـ	٣/٥	٢١٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠٠٠ = ٠٠٠	٦٣٠٠ + ٠٠٠

التمرين الثانى :

يستخدم نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها الموضح فى التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتدولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضع أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية من العمليات :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٤/١	قام حسين حسونة حسين بتكوين مشروع للإيجار في ملابس السيدات يركس من ثلثى قدره ٢٠٠٠٠٠ جيه .
ب	٤/٢	قام المذكور باستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جيه تم سداؤه عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٠٠٠ جيه سدد نصفها نقداً .
جـ	٤/٧	تعاقد حسين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته في إدارة شؤون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ جيه سدد منها ١٠٠٠٠٠ جيه ، والباقي على الحساب
د	٤/١٠	تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٢٤٠٠٠ جيه حملت نقداً .
هـ	٤/١٢	كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جيه تحصل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جيه . والباقي يستحق السداد في نهاية الشهر .
و	٤/١٥	قام حسين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووعد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جيه .
ز	٤/١٨	سدد حسين مبلغ ٥٠٠٠٠ جيه من باقي ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جيه من باقي ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه .
ح	٤/٢١	قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بمعدل سنوي قدرها ٢١٢ تدفع في نهاية كل شهر .
ط	٤/٢٢	بلغت المبيعات التقديرية ٥٢٣٠٠ جيه والمبيعات الآجلة ١٠٢٠٠ جيه ونكففة البضاعة للباعة ٢٨٠٠٠ جيه .

ى	٤/٢٤	سدد العملاء حراً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠ جيه .
ك	٤/٢٩	سدد حلتين مزيات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جيه .
ل	٤/٣٠	سدد حلتين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام في هذا الشهر وبلغت قدرها ١٠٠ جيه

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة سامتكن خلال شهر مايو ١٩٩٤ . والمطلوب منك هو إنهاء أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة (نرصيها) بعد إثبات كل عملية من العمليات . استخدم عمود لكل من العناصر التالية . رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، المدينون ، التقدي ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الدائنون :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٥/١	اجتمع المؤسسون وافقوا على تكوين المؤسسة برأس مال قدره ٥٠٠٠٠ جيه يسدد نقداً يوم ١٩٩٤/٥/٢٢ .
ب	٥/٤	قامت المؤسسة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جيه .
ج	٥/٩	قامت المؤسسة بشراء آلات إضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جيه على أن يتم السداد بعد شهر .
د	٥/١٥	حصلت المؤسسة مبلغ ١٢٥٠٠ جيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لمصلاها حتى تاريخه ، ما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جيه .
هـ	٥/١٦	قامت المؤسسة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ وبلغت قدرها ٤٢٠٠ جيه

د	٥/١٩	قامت المؤسسة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم تحميلها بعد
ز	٥/٢١	حصلت المؤسسة من عملائها مبلغ ٤٢٠٠ جنيه .
ح	٥/٣٠	ما زالت الأجر المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسد بعد وتبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه .

التمرين الرابع :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٩٤ :

جيه	
١٣٢٥٠٠	إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر .
١٣٢٥٠	خدمات باعة للعملاء
١٣٢٥	إيجارات مستدة عن الشهر
٣٢٥	فوائد قروض مستدة عن الشهر
٤٥٥٠	أجر عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصروفات دعاية وإعلان
٢٢٥٠	زيت وشحوم وقطع غيار مستفدة عن الشهر
٣٨٥٠	تحصيلات من عمولات ومصررة قامت بها الشركة خلال الشهر .
١٦٥٠	مياه وكأرة وتلفه وريهد وروفيات عن الشهر

المطلوب :

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٩٤ .

التمرين الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر :

جيه	بيان	جيه	بيان
٤٤٨٠٠	تقنية في الصندوق	٢٥٦٠٠	آلات ومعدات
٤٦٨٠٠	نقطة في الترك	١٧٦٠٠	مرردون (مقرون)
٣٠٩٦٠٠	عملاء (مدين)	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٨٤٨٠٠	أرباح مسجورة
٤٨٠٠٠	أراضى	١٣٤٦٠٠٠	ليرانات مبيعات حسبات
٣٠٠٠٠٠	بساتى	٣٠٠٠٠	ليرادات من الإيجارات
٨٠٠	ليرانات من القرائد على	٣٢٠٠٠	سداد وانارة
٤٠٠	أوراق القبض	٧٤٠٠٠	إعلان ودعاية
٥٩٠٠٠٠	غوائد على أوراق الدفع	٧٥٦٠٠	ضرائب مسددة
	أجور ومردات :		

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامى عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر فى نهاية الشهر .

التمرين السادس :

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر فى ١٩٩٤/١/٣١ .

المخصص			الأصول		
	جيه	جيه		جيه	جيه
سوق الملكية			الأصول الثابتة		
رأس مال	٧٥٠٠٠		الرخصى	٢٥٠٠٠	-
الأرباح المحصورة	٢٢٥٠٠		مبنى	٧٥٠٠٠	
		١٠٧٥٠٠			١١٠٠٠٠
الإلتزامات طويلة الأجل			الأصول المتداولة		
قرض من البنك يستحق			مخزون البضاعة	٢٢٥٠٠	
السداد فى ٢٠٠٠/١٢/٢١		١٢٥٠٠	العملاء	٧٥٠٠	
إلتزامات قصيرة الأجل			التقديرة	١٠٠٠٠	
موردون	١٥٠٠٠				٤٠٠٠٠
أوراق دفع	١٤٠٠٠				
أكبر مستحق	١٠٠٠				
		٢٠٠٠٠			
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠

فإذا عملت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالمعاملات الآتية :

- ١ - حصلت الشركة على رأس مال إضافي قدره ٢٥٠٠٠ جيه .
- ٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جيه من العملاء .
- ٣ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جيه للموردون .
- ٤ - سددت الشركة الأجور المستحقة .
- ٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جيه من أوراق الدفع .
- ٦ - سددت الشركة لإيجاد شهر فبراير والبالغ ٢٠٠٠ جيه .
- ٧ - سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢٥٠٠ جيه .
- ٨ - باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جيه نقداً .

المطلوب :

- ١ - إعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٩٤ ، ثم إظهار أثر العمليات

السابقة عليها .

٢ - إعداد الحساب الختامي للشركة عن الشهر وتصدير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

التمرين السابع :

تبع شركة عبد العال التجارية سياسة شراء وبيع البضاعة بالأجل (على الحساب) ، وفيما يلي الميزانية العمومية الافتتاحية (أى التى يتم إعدادها فى بداية الفترة المحاسبية) والختامية (أى التى يتم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية) لعام ١٩٩٣ وكذلك الحساب الختامي عن العام

والمطلوب : تحديد العمليات التى قامت بها الشركة خلال عام ١٩٩٣ ، والتى ترتب عليها : اختلاف مكونات وقيم الأصول والخصوم فى نهاية العام عما كانت عليه فى بدايته

أولاً : الميزانية العمومية الافتتاحية لشركة عبد العال

فى ١٩٩٣/١/١

حقوق الملكية	جنيه	جنيه	أصول ثابتة	جنيه	جنيه
رأس المال	٥٠٠٠٠٠		أراضي	٢٠٠٠٠٠	
الأرباح المحصورة	٦٠٠٠٠		مباني	١٥٠٠٠٠	
			سيارات	٨٠٠٠٠	
		٥٦٠٠٠٠			٤٣٠٠٠٠
الالتزامات			أصول متداولة		
قرض طويل الأجل	٢٥٠٠٠٠		مخزون البضاعة	١٣٠٠٠٠	
موردون	١٤٠٠٠٠		عملاء (مدينون)	٩٠٠٠٠	
أوراق دفع	٥٠٠٠٠		أوراق قبض	٤٠٠٠٠	
			التقنية	٣١٠٠٠٠	
		٤٤٠٠٠٠			٥٧٠٠٠٠
					١٠٠٠٠٠٠

ثانياً : الميزانية العمومية الختامية لشركة عبد العال

في ١٩٩٣/١٢/٣١

حقوق الملكية	جيه	جيه	أصول ثابتة	جيه	جيه
رأس المال	٦٠٠٠٠٠		أرضي	٢٠٠٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	١٥٠٠٠٠		مبني	١٦٥٠٠٠	
		٧٥٠٠٠٠	سيارات	٤٥٠٠٠	
					٤١٠٠٠٠
الإلتزامات			أصول متداولة		
قرض طويل الأجل	٢٠٠٠٠٠		مخزون البضاعة	١٠٠٠٠٠	
مورددين	١٩٠٠٠٠		علاء (ملهين)	١٦٠٠٠٠	
أوراق دفع	٤٥٠٠٠		أوراق قبض	١٠٠٠٠	
أجور مستحقة	١٥٠٠٠		إيجارات مقدمه	٥٠٠٠	
			تقنية	٥١٥٠٠٠	
		٤٥٠٠٠٠			٧٩٠٠٠٠
		١٢٠٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠٠

ثالثاً : الحساب الختامي لشركة عبد العال

عن عام ١٩٩٣

جيه	جيه	جيه	جيه
٢٥٠٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠	تكاليف بضاعة باع	٢٥٠٠٠٠
٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠	أجور ومرويات	٢٥٠٠٠
١٢٠٠٠		إيجارات	١٢٠٠٠
٣٠٠٠		نور ومياه	٣٠٠٠
٩٠٠٠٠		صافي ربح العلم	٩٠٠٠٠
٣٩٠٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠٠		٣٩٠٠٠٠٠

الفصل الخامس

فى

الإبالت الدترى والترحيل وموازنة الحسابات

١ - مقدمة وخطة الفصل :

يتضح مما سبق أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتلأ أساساً فى قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير فى التعامل فى الموارد الإقتصادية من طريق إقتنائها أو إستخدامها أو الإحتجار فيها . على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح . ويمكن فى واقع الأمر ، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياساً نقدياً . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضرورى أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات لتحليل : وتسجيل وتسويد وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، والتى تعبر عن نشاطه ، بصورة سليمة وهادئة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات .

٢ - الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية .

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة إسم الحسابات ، وقتنا مثلاً أن رصيد حساب التقديرة يمكن أن يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض كما يمكن أن ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد اللواتين ، أو بشراء بضاعة نقداً . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب التقديرة يظهر ما كان موجوداً منها في تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لإظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير أنه في أكثر صورته إستخدماً يتخذ شكل حرف T ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما إلى اليمين والآخر إلى اليسار ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف T

إسم الحساب

ولانخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للإختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبي على إتباعها لفترة تقرب من ٧٠٠ سنة ، وأصبحت متعارف عليها دولياً . ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة إجمالية والثاني للخصوم بصفة إجمالية . ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الأيمن بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الأيسر

بصرف النظر عن كونه حساباً للأصول أو حساباً للخصوم . فإذا ما إتيينا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول سوف يساوى مجموع الخصوم فى نهاية الفترة التى يتم تسجيل العمليات فى الحسابين عنها ، فمجموع الأصول فى نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الأيمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الأيسر (النقص) . كما أن مجموع الخصوم أيضاً يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الأيسر من مجموع الجانب الأيمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ أن تبادل الأصول الذى لا يؤثر على الخصوم لن يظهر فى حساب الأصول فى هذه الحالة) . فلم لا نكتفى بحساب واحد إذن ؟

والواقع أن الحسابات يتم تدعيمها لأغراض إثبات العمليات فيها إلى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية ويتم إثبات الزيادة فى حسابات إحدى هاتين المجموعتين فى الجانب الأيمن منها بينما يتم إثبات النقص فى الجانب الأيسر ، ويتم إثبات الزيادة فى حسابات المجموعة الثانية فى الجانب الأيسر منها ويتم إثبات النقص فى الجانب الأيمن . وعند « ترصيد » كل من المجموعتين فى نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى . وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبى كل حساب وإيجاد الفرق بينهما . وعادة ما يتم الترصيد محاسبياً بطريقة المتمم الحسابى ، ويتم جمع الجانب الأكبر من الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الأصغر ويتم إيجاد المتمم الحسابى للحدس الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ويدون هذا المتمم فى الجانب الأصغر ليتمثل رصيد الحساب . « الرصيد » إذن هو الفرق بين جانبى الحساب ويظهر الرصيد فى الجانب الأيمن إذا كان الجانب الأيسر أكبر من الجانب الأيمن .

وعند تقسيم الحسابات إلى المجموعتين المشار إليهما سابقاً يراعى أن أرصدة إحدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيسر وأن أرصدة المجموعة الأخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الأخرى مساعدة فعالة فى اكتشاف الأخطاء

كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام التقيد فى هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام التقيد المزدوج » وسوف يرد شرحه عاجلاً .

ولنعد الآن إلى كيفية تقسيم الحسابات إلى هاتين المجموعتين . والواقع أن التقسيم ينبثق أساساً من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار أن الأصول التى تظهر فى الجانب الأيمن من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها فى الجانب الأيمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار أن الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التى تظهر فى الجانب الأيسر من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها فى الجانب الأيسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك أن النقص فى الأصول يتم إثباته فى الجانب الأيسر من حساباتها والنقص فى الخصوم يتم إثباته فى الجانب الأيمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك أيضاً أن أرصدة الأصول (المتحركات الحسابة لحساباتها) تظهر فى الجانب الأيسر من حساباتها وأرصدة الخصوم تظهر فى الجانب الأيمن من حساباتها وذلك فى نهاية الفترة المحاسبية أو عندما يتم الترسيد .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات قد تركزت فى أول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

- (أ) حصلت على رأس مال نقدي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
- (ب) اشترت أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ١٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة .
- (ج) اقترضت من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للإيجار فيها ، حصلت عليها نقداً .
- (د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً ، والباقي يستحق للشركة العربية لإنتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الإيجار فيها) .
- (هـ) قامت بإداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه .

(و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ٥٧٥٠ جنيه سددت نقداً .

وبلاحظ أن العملية (أ) تؤدي إلى زيادة التقديمية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساباً للتقديمية وحساباً لرأس المال لظهر في الجانب الأيمن من التقديمية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفي الجانب الأيسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت في الجانب الأيمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل إثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب التقديمية ومقابل فتح حساب للثلاثين يثبت في الجانب الأيسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي :

حساب رأس المال		حساب التقديمية	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٥٠٠٠ (أ)		٢٥٠٠٠ (أ)	٦٠٠٠ (ب)
		٢٠٠٠٠ (ج)	٩٠٠٠ (ج)
		٥٠٠ (د)	٥٧٥٠ (د)
حساب الأثاث والتركيبات		حساب العتقون	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	٩٠٠٠ (ب)	٣٠٠٠ (ب)	
		٩٠٠٠ (د)	
حساب البضاعة (سيارات)		حساب قرض البنك	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٨٠٠٠ (د)	٢٠٠٠٠ (ج)	

حساب الأرباح المحجوزة		حساب المدينون (عملاء)	
جبه	جبه	جبه	جبه
٧٨٠٠ (هـ)	(د) ٥٧٥٠	٢٨٠٠ (هـ)	

وبلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى . ويطلق على إثبات كل عملية من العمليات محاسبياً : إجراء قيد محاسبى .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات على الوجه التالى (١) :

+ الإلتزامات		= حقوق الملكية		الأصول	
+	-	+	-	-	+

وتوضح إشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما توضح إشارة (-) الجانب الذى يتم فيه إثبات نقص الحساب . ومن الواضح أن الأصول تزيد فى الجانب الأيمن من حساباتها وتقص فى الجانب الأيسر بينما الخصوم - أى حقوق الملكية والإلتزامات - تزيد فى الجانب الأيسر من حساباتها وتقص فى الجانب الأيمن .

(١) إنبع هذه الطريقة إدواردس ، وهرمانسون ، وسمولسون فى كتابهم الممتاز :

James D. Edwards, Roger H. Hermaison, and R. F. Salmonsom. Accounting:

A Programmed Text. (Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, Inc. 1967) P. 64.

واعلمنا تذكر من الفصل السابق أن الميزانية العمومية يتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد أن أرصدة الأصول تظهر فى بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الأيمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة فى بداية الفترة ، كما أن أن أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية فى الجانب الأيسر من حساباتها . وليس فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمعن الحسالى لجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذى يجعل الجانب الأصغر مساوياً للجانب الأكبر يظهر فى العادة فى الجانب الأيسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق رصيد الحساب . فعملية الترسيد تتم فى نهاية فترة معينة يكون الرصيد فى تاريخ الترسيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والتغيرات التى طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر الرصيد الموجود فى نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة فى حسابات الأصول فى الجانب الأيمن منها ، وتسجل الزيادة فى نفس الجانب ، ويسجل النقص فى الجانب الأيسر ويظهر رصيد آخر الفترة فى الجانب الأيسر أيضاً . أى أن كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه فى صورة المعادلة التالية .

$$\text{مجموع الجانب الأيمن} = \text{مجموع الجانب الأيسر} ، \text{ أو}$$

$$\text{الرصيد الموجود أول الفترة} + \text{الزيادة} = \text{النقص} + \text{الرصيد الموجود فى نهاية الفترة} .$$

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية :

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر ، أو

النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين والرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ونتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يمثل معاملة الزيادة في الحساب . أى أن أرصدة حسابات الأصول التى تظهر في الجانب الأيمن من الميزانية تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها

الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١٢/٣١

الخصوم		الأصول	
	جنيه		جنيه
رأس المال	١٨٠٠٠٠	مبنى	٧٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٩٠٠٠	أثاث	٢٥٠٠٠
قرض من البنك	٥٠٠٠٠	بضاعة	٩٢٠٠٠
دفعون	٢٢٠٠٠	مدينون	٤٦٠٠٠
أوراق بيع	٢٠٠٠٠	تقليبة	٦٤٠٠٠
	<hr/>		<hr/>
	٣١٢٠٠٠		٣١٢٠٠٠
	<hr/>		<hr/>

ويظهر الحسابا : الواردة في الميزانية السابقة في ١٩٩٣/١/١ كالآتي :

حساب الملقى	حساب الألف												
<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td>٧٥٠٠٠</td><td>٢٥٠٠٠</td></tr> <tr> <td>رصيد</td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	رصيد	رصيد	<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td></td><td></td></tr> <tr> <td></td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه				رصيد
حبه	حبه												
٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠												
رصيد	رصيد												
حبه	حبه												
	رصيد												
حساب البضاعة	حساب الدينون												
<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td>٩٢٠٠</td><td>٤٦٠٠٠</td></tr> <tr> <td>رصيد</td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه	٩٢٠٠	٤٦٠٠٠	رصيد	رصيد	<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td></td><td></td></tr> <tr> <td></td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه				رصيد
حبه	حبه												
٩٢٠٠	٤٦٠٠٠												
رصيد	رصيد												
حبه	حبه												
	رصيد												
حساب النقدية	حساب رأس المال												
<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td>٦٤٠٠٠</td><td>١٨٠٠٠٠</td></tr> <tr> <td>رصيد</td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه	٦٤٠٠٠	١٨٠٠٠٠	رصيد	رصيد	<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td></td><td></td></tr> <tr> <td></td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه				رصيد
حبه	حبه												
٦٤٠٠٠	١٨٠٠٠٠												
رصيد	رصيد												
حبه	حبه												
	رصيد												
حساب الأرباح المحجوزة	حساب قرض البنك												
<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td>٣٩٠٠٠</td><td>٤٠٠٠٠</td></tr> <tr> <td>رصيد</td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه	٣٩٠٠٠	٤٠٠٠٠	رصيد	رصيد	<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td></td><td></td></tr> <tr> <td></td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه				رصيد
حبه	حبه												
٣٩٠٠٠	٤٠٠٠٠												
رصيد	رصيد												
حبه	حبه												
	رصيد												
حساب الدائنين	حساب أوراق الدفع												
<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td>٣٣٠٠٠</td><td>٢٠٠٠٠</td></tr> <tr> <td>رصيد</td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه	٣٣٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد	رصيد	<table> <tr> <td>حبه</td><td>حبه</td></tr> <tr> <td></td><td></td></tr> <tr> <td></td><td>رصيد</td></tr> </table>	حبه	حبه				رصيد
حبه	حبه												
٣٣٠٠٠	٢٠٠٠٠												
رصيد	رصيد												
حبه	حبه												
	رصيد												

ويطلق على الجانب الأيمن من أى حساب (ساء) كان حساب أصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات (الجانب المدين كما يطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن) وترتب على ذلك أن زيادة الأصول يتم إثباتها عن طريق جعل حساباتها مدنية (أى تسجيلها فى الجانب الأيمن فيها) ، وأن نقص الأصول يتم إثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم إثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم إثبات نقصها بجعل حساباتها مدنية .

٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك فى أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أى مشروع تتمثل فى الواقع فى عمليات تتعلق فى أحد طرفيها بالإيرادات التى يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التى يتحملها ، أو التكاليف التى يستنفدها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق أن أوضحنا فى الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات يعكس أثرها على حقوق الملكية فى الحساب الذى خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحجوزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها كلها فى حساب واحد « حساب الأرباح المحجوزة » حتى تصبح فى صلب معادلة الميزانية يصبح أمراً غير عملياً . ولو تصورنا حساب الأرباح المحجوزة فى هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطى عدداً كبيراً جداً من الصفحات حيث يسجل فيه فى هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا أيضاً ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكنا من إعداد الحساب الختامى السابق التعرض له ، وعلى أن يكفى إظهار الأثر النهائى لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية فى حساب الأرباح المحجوزة .

وتعتبر الإيرادات مصدراً من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع لأغراض الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للمشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولته نشاطه في تقديم السلع والخدمات إلى عملائه . وتأسيساً على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها . فيتم إثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم إثبات النقص في الجانب الأيمن منها .

ولتوضيح ما تقدم افترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

(أ) أدت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ٢٢٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٥٠ جنيه .

(ب) باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ج) حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٩٠ جنيه نقداً .

فإن أقر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي :

حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)		حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)	
جنيه		جنيه	
٢٢٥٠ (أ)		٤٠٠٠٠ (ب)	
		حساب إيرادات الفوائد (إيرادات)	
		جنيه	
		٤٩٠ (ج)	

حساب المصروفات (أصول)		حساب التكلفة (أصول)	
جيه		جيه	
(أ) ٤٠٠		(أ) ١٨٥٠	
(ب) ١٥٠٠٠		(ب) ٢٥٠٠٠	
		(ج) ٤٩٠	

ويلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه مقابل زيادة التكلفة (أصول) بمبلغ ١٨٥٠ جنيه والمصروفات (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه. وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة التكلفة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وزيادة المصروفات بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه. هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المبيعة بصفة مؤقتة. أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة التكلفة، وزيادة الإيرادات (الفوائد) بمبلغ ٤٩٠ جنيه. لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن (الدائن) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها.

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات. ذلك أولاً لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أي نقص في الأصول) أو زيادة في الالتزامات، وثانياً، لأن أثرها عكسي على حقوق الملكية. فالأصول تمثل موارداً اقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام في مزاولته نشاطه. وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف، ومن ثم يؤدي إلى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام في فترة مقبلة. كما أن المشروع قد يتفق موارداً مالية (تقلية) أو يتحمل التزامات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في مزاولته نشاطه، وهي تمثل في الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين. ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو إنفاقها في مزاولته أنشطة المشروع نقص عملي في حقوق الملكية. وعلى

هذا الأسس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن (أى ، يجعلها مدينة)
وتنقص في جانبها الأيسر (أى يجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات
المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في
الفصل السابق المعادنة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتي

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات}$$

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة الخاسبية ، وحيث
تثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوى على أرباح الفترة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة
الحديثة قامت بالآتي :

(د) دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها
٩٤٠ جنيه ومازال مستحقاً لهم ٣٢٠ جنيه .

(هـ) بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢٢٣٥٠ جنيه .

(و) قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٧٩٠ جنيه . ويكون أثر
هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

حساب الأجور المستحقة (إيرادات)		حساب الأجور (مصروفات)	
جنيه		جنيه	
٣٢٠ (د)		١٢٦٠ (د)	
حساب البضاعة (أصول)		حساب النقدية (أصول)	
جنيه		جنيه	
٢٢٣٥٠ (هـ)		١٨٥٠ (أ)	
		٩٤٠ (د)	
		٢٥٠٠٠ (ب)	
		٧٩٠ (و)	
		٤٩٠ (جـ)	

حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات)

جيه	
٢٢٣٥٠	(هـ)

حساب الإيجار (مصروفات)

جيه	
٧٩٠	(و)

وبلاحظ أن العمليات (أ) ، (ب) ، (جـ) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق .

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصروفات) بمبلغ ١٢٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٩٤٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٢٢٠ جنيه . أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢٢٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات) بنفس المبلغ . وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصروفات) بمبلغ ٧٩٠ جنيه .

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرننا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه الحسابات يمكن أن يتم تحويلها جميعاً في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامي . وعلى هذا الأسس يمكن أن تتصور حساب النتيجة في الصورة البيانية الآتية :

الجانب الأيمن		الحساب الختامي	الجانب الأيسر	
حسابات للمصروفات			حسابات للإيرادات	
-	+		+	-

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في الحساب الختامي من أرباح أو خسائر تؤدي إلى زيادة أو نقص الأرباح المحجوزة في حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح) ، فإنه يمكن تصوير معادلة الميزانية بياناً بحيث تتحدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية (١) :

الأصول = حقوق الملكية		+ الإلتزامات	
رأس المال + الأرباح المحجوزة		+ الإلتزامات	
الأصول	رأس المال	الأرباح المحجوزة	الإلتزامات
دين	دين	دين	دين
دين	دين	الإيرادات	مدين
+	-	+	-

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات وهي الأصول ، والمصروفات والإيرادات والإلتزامات وحقوق الملكية . ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابه الختامي . ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول ، وحسابات حقوق ملكية وحسابات إلتزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات ، وحسابات مصروفات . ويطلق على حسابات النتيجة في كثير

(١) أنظر إدواردس ، هيرمستون ، وسلونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩ .

من الأحيان « الحسابات الإسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع إصطلاح « الدليل المحاسبي » Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوى على هذه الحسابات إصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . ويتقسم كل حساب فى الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا إلى جانبين ، الأيمن يطلق عليه الجانب المدين ، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . وعادة ما يحل المصطلح المحاسبي (منه) محل لفظة (مدين) والمصطلح المحاسبي (له) محل لفظة (دائن) .

ويجوز كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتى :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهاً وأجزائها (أو بأى وحدات نقدية أخرى) .

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (أثرها على الحساب المقابل) .

رقم المستد : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وأثارها وقب .

(كفاتورة البيع أو إذن صرف النقدية ، أو كشوف الأجور ... إلخ) .

التاريخ : وهو تاريخ إتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتصنيف العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية ، بحيث توضع كل العمليات الخاصة بالصنف الواحد فى حساب مستقل على الأقل ، كالتقديية ، والأجور ، والبضاعة ، والآلات والمعدات ، والدائون ، ومبيعات البضاعة ... وغير ذلك . وتتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب مستاذ

إسم الحساب

دائن (له)

حساب التقديية مثلاً

مدين (منه)

المدين	رقم	بيان	رقم	الدائن	المدين	رقم	بيان	رقم	الدائن

وقبل إجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها (إبائتها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا حمل أحد الحسابين مديناً ، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً ، وذلك طبقاً لقاعده التقييد المزدوج التي سبق أن أشرنا إليها أيضاً . ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذي يحمل مديناً والحساب الذي يحمل دائناً . وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً . ولابد أن يتساوى مجموع المبالغ المدبنة مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات . ولعل عملية تحليل العملية للتعرف على الطرف المدين والطرف الدائن لها فائدة أكبر أهم أعمال المحاسب المائي عمرياً . وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة وسوف يجد القارئ أننا قد قمنا بإجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكوين الشركة العامة لصيانة الأجهزة والمعدات الأليكترونية وقامت بالعمليات الآتية :

(أ) حصلت الشركة على رأس مال ندمى قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه

مؤسسياً .

(ب) قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٢٥٠ جنيه سدد منها نقداً ٩٠٠٠

الباقى على الحساب .

(ج) قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لإستخدامها فى أداء نشاطها

بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه نقداً .

(د) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٢٥٠ جنيه ، حصلت

منها نقداً على ٤٢٥٠ جنيه ، والباقى على الحساب .

(هـ) قامت الشركة بسداد مبلغ ٢٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم

إستهلكتها سيارة النقل عن الفترة .

(و) قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المتقضية وبلغت

١٤٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحسابات كالآتي :

العملية (أ) أدت إلى الحصول على نقدية ، أي أن النقدية زادت ٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة ، وبالتالي يجعل حساب النقدية مديناً ، وحساب رأس المال دائناً ، ويتم إثباتها كالآتي :

مدين	حساب النقدية	دائن	مدين	حساب رأس المال	دائن
جيه	جيه		جيه	جيه	
٣٥٠٠٠ (أ)				٣٥٠٠٠ (أ)	

العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، وتقصص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) . ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مديناً مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائون دائناً كالآتي :

مدين	حساب النقدية	دائن	مدين	حساب رأس المال	دائن
جيه	جيه		جيه	جيه	
٣٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)			٣٥٠٠٠ (أ)	

مدين	حساب الأثاث والتركيبات	دائن	مدين	حساب الدائون	دائن
جيه	جيه		جيه	جيه	
١٢٣٥٠ (ب)				٢٢٥٠ (ب)	

العملية (ج) - تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أى يجعل حساب السيارات مدينياً ويجعل حساب النقدية دائئياً .

العملية (د) - تؤدي إلى زيادة الإبرانات (أى جعل حسابها دائئياً) مقابل زيادة النقدية (أى جعل حسابها مدينياً) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مدينياً لأنها من الأصول) .

ومبادئ العملياتان (ج) ، (د) فى الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

مدين	حساب النقدية	دائن	مدين	حساب رأس المال	دائن
جيه	جيه		جيه		
٢٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)		٢٥٠٠٠ (أ)	٢٥٠٠٠ (ب)	
٤٢٥٠ (د)	٣٢٥٠ (ج)				

مدين	حساب الأثاث	دائن	مدين	حساب الديون	دائن
جيه	جيه		جيه		
١٢٢٥٠ (ب)			٢٢٥٠ (ب)		

مدين	حساب السيارات	دائن	مدين	حساب الإبرانات	دائن
جيه	جيه		جيه		
٢٢٥٠ (ج)			٧٢٥٠ (د)		

مدین	حساب المصروفات	دائن
جيه		
٣١٠٠	(د)	

العملية (هـ) - تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (وقود وزيت) بمبلغ ٣٥ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيت مدنياً ويجعل حساب النقدية دائناً .

العملية (و) تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ ١٥٤٠ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات - أجور مدنياً ويجعل حساب النقدية دائناً .
وال المطلوب منك : هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد إثبات العمليتين (هـ) ، (و) .

ولعل من الواضح الآن أن جعل أى حساب مدنياً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيمن ، وجعل أى حساب دائناً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيسر . وقد جرى العرف المحاسبى على إستبدال لفظه « مدین » بإصطلاح « منه » وإستبدال لفظه « دائن » بإصطلاح « له » . كما جرى العرف المحاسبى أيضاً على إختصار لفظه « حساب » وإستبدالها بإصطلاح « ح / » . فبدلاً من أن نقول « حساب النقدية » مثلاً نقول « ح/ النقدية » .

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبلغ الذى تجعل مدينة به ، وتحديد الحسابات التى تجعل دائنة والمبلغ الذى تجعل دائنة به . وعلى سبيل المثال إذا كانت العملية تؤدي إلى زيادة أحد حسابات الأصول وجعله مدنياً ، فإن طرفها الدائن يمكن أن يؤدي إلى أى من الحالات التالية :

- ١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائناً بالقيمة . (تحصيل نقدية من عملاء) .
 - ٢ - جعل أحد حسابات الإلتزامات دائناً بالقيمة . (الحصول على قرض من البنك) .
 - ٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة . (زيادة رأس المال) .
 - ٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائناً بالقيمة . (بيع بضاعة نقداً أو على الحساب) .
 - ٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة . (كما سيرد فى تصحيح الأخطاء) .
 - ٦ - جعل أى مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة . (شراء بضاعة وسداد جزء من القيمة) .
- وفى كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصيغة مستمرة .
- وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن فى الآتى :

المدين يزداد إلى :	الدائن يزداد إلى :
١ - زيادة الأصول	١ - نقص الأصول
٢ - زيادة المصروفات	٢ - نقص المصروفات
٣ - نقص حقوق الملكية	٣ - زيادة حقوق الملكية
٤ - نقص الإلتزامات	٤ - زيادة الإلتزامات
٥ - نقص الإيرادات	٥ - زيادة الإيرادات

هذا ونستخدم هذا البند بمثال توضيحي لأهم النقاط التى أبرزناها فيه .

٤ - ١ - مثال توضيحي :

فيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة :

رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
	ثالثاً : الإيرادات		أولاً : الأصول
١٠١	مبيعات البضاعة	٥٠١	مبني
١٠٢	إيرادات الخدمات	٥٠٢	سيارات
١٠٣			عدد وأدوات
٢٠١	رابعاً : المصروفات		بضاعة
٢٠٢	الأجور	٦٠١	عملاء
٢٠٣	تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٢	أوراق قبض
٢٠٤	أدوات ومهمات صيانة	٦٠٣	نقدية
	وقود وزيوت	٦٠٤	ثانياً : المصروف
	مياه وكهرباء	٦٠٥	رأس المال
	إعلان ودعاية	٦٠٦	الأرباح المصروفة
	مصرفات متنوعة	٦٠٧	المكتون
			للمصرفات للسحقة
			٤٠٢

وقد تأسست الشركة في ١٩٩٤/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

- (أ) بلغ رأس المال للنفوع في ١٩٩٤/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنية .
- (ب) قامت الشركة بشراء مبني لمزولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنية سددت نقداً في ١٩٩٤/١/٥ .
- (ج) قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ جنية على الحساب .
- (د) قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنية على الحساب .
- (هـ) بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للإيجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيهاً . سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنية والباقي على الحساب .

(و) حصلت الشركة بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملاتها بتاريخ ١/١٤
(ر) باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه
تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي ، وذلك
بتاريخ ١/١٦ .

(حـ) إنشئت الشركة عدداً وأدوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
(ط) سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠
جنيه .

(زى) قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها
٣٢٥٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠
جنيه سددت نقداً ، كما تحصلت قيمة الخدمات نقداً .

(ك) قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .
(ل) بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها
٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما
بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافة التي تم سدادها عن الشهر
بمبلغ ١٢٠ جنيه .

(م) بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتي لم تسدد بعد
١٤٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١ - تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ، والحساب أو
الحسابات الدائنة في كل عملية . قم بإعداد قائمة لها جانيان . الجانب الأيمن
يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به ، والجانب الأيسر يوضح
رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به .
- ٢ - قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة للمعروضة في الصفحة التالية المطلوب الأول .
وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :

قائمة تحليل العمليات

		الطرف الثاني		الطرف الثمن		
بيانات العملية	تاريخ العملية	المبلغ (جيد)	رقم الحساب	المبلغ (جيد)	رقم الحساب	العملية
الحصول على رأس (٢٠١)	١٩٩٤/١/١	١٥٠٠٠٠	٢٠١	١٥٠٠٠٠	٢٠٤	أ
للال نقداً (٢٠٤)						
تراء مالي (١٠١) نقداً (٢٠٤)	١٩٩٤/١/٥	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠	١٠١	ب
تراء سيارت على الحساب	١٩٩٤/١/٧	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	١٠٢	جـ
إستحقاق إيرادات	١٩٩٤/١/١٠	٢٤٦٠	٥٠٢	٢٤٦٠	٢٠٢	د
تراء بضاعة نقداً	١٩٩٤/١/١٢	٤٢٣٥٠	٢٠٤	٦٧٥٠٠	٢٠١	هـ
وعلى الحساب		٢٥١٥٠	٤٠١			
تحصيل خدعة من الملاء	١٩٩٤/١/١٤	٢٢٥٠	٢٠٢	٢٢٥٠	٢٠٤	و
مبيعات بضاعة نقداً				٢١٠٠٠	٢٠٤	ز
وعلى الحساب	١٩٩٤/١/١٦	٤٢٠٠٠	٥٠١	٢١٠٠٠	٢٠٢	
تكلفة البضاعة		٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠	٦٠٢	
للأجرة						
تراء عدد وأدوات	١٩٩٤/١/١٩	٦٣٠٠	٤٠١	٦٣٠٠	١٠٢	ح
على الحساب						
معد مصروفات	١٩٩٤/١/٢١	٢٦٠	٢٠٤	٢٦٠	٦٠٦	ط
دعوى وإعلان						
إيرادات خدمات نقداً	١٩٩٤/١/٢٤	٢٢٥٠	٥٠٢	٢٢٥٠	٢٠٤	ي
أدوات ومهمات						
صيانة نقداً		٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠	٦٠٢	
تحصيل أوراق قبض	١٩٩٤/١/٢٦	١٥٠٠٠	٢٠٢	١٥٠٠٠	٢٠٤	ك
معد الأجر				٢٧٥٠	٦٠١	ل
والمياه والإفتره				٧٦٠	٦٠٥	
والمصروفات	١٩٩٤/١/٢٩	٣٦٣٠	٢٠٤	١٢٠	٦٠٧	
للتسوية نقداً						
مصروفات دعوى	١٩٩٤/١/٢٩	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	٦٠٦	
وإعلان مستحق						

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ على الوجه التالي :

منه ح/١٠٢ (بيلران) لـ	منه ح/١٠١ (نباني) لـ
١١٥٠٠ (جـ)	٤٠٠٠ (بـ)
منه ح/٢٠١ (بضاعة) لـ	منه ح/١٠٣ (عدد ولوات) لـ
٦٧٥٠٠ (هـ) ٢٠٠٠٠ (ز)	٦٣٠٠ (حـ)
منه ح/٢٠٣ (أوراق بيع) لـ	منه ح/٢٠٢ (عصلا) لـ
٢١٠٠٠ (ز) ١٥٠٠٠ (كـ)	٣٤٦٠ (دـ) ٢٢٥٠ (وـ)
منه ح/٣٠١ (رأس المال) لـ	منه ح/٢٠٤ (الضريبة) لـ
١٥٠٠٠٠ (أ)	١٥٠٠٠٠ (أ) ٤٠٠٠٠ (بـ)
منه ح/٢٠٢ (الأرباح المحجوزة) لـ	٢٢٥٠ (وـ) ٤٣٣٥٠ (هـ)
	٢١٠٠٠ (ز) ٣٦٠ (طـ)
	٢٢٥٠ (يـ) ٤٧٠ (ىـ)
	١٥٠٠٠ (كـ) ٣٦٣٠ (لـ)
	منه ح/٤٠١ (الفاقدون) لـ
	١١٥٠٠ (جـ)
	٢٥١٥٠ (هـ)
	٦٣٠٠ (حـ)

منه ح/ ٤٠٢ (المصروفات للتحفة) له

١٤٠	(م)
-----	-----

منه ح/ ٥٠٢ (إيرادات الخدمات) له

٣٤٦٠	(د)
٣٢٥٠	(ي)

منه ح/ ٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

٤٢٠٠٠	(ز)
-------	-----

منه ح/ ٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له

٣٠٠٠٠	(ز)
-------	-----

منه ح/ ٦٠١ (الأجور) له

٢٧٥٠	(ل)
------	-----

منه ح/ ٦٠٣ (أكوات ومهمات) له

٤٧٠	(ي)
-----	-----

منه ح/ ٦٠٤ (وقود وزيوت) له

--	--

منه ح/ ٦٠٥ (مياه وقارفا) له

٧٦٠	(ل)
-----	-----

منه ح/ ٦٠٧ (مصرفات متنوعة) له

١٢٠	(ل)
-----	-----

منه ح/ ٦٠٦ (إعلان ودعاية) له

١٤٠	(م)
٣٦٠	(ط)

وبلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز إنتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ . فلذا قمنا بإعادة تصوير حساب التقليدية في المثال المتقدم (ح/ ٢٠٤) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

٥ - ترصيد الحسابات واعتماد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، وإستخراج الفرق بينهما على طريقة المتم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففى حساب التقديري الموضح بعاليه مثلاً نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٦٩٠ جنيه وهو يمثل المتسهم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساوياً لمجموع الجانب المدين (الأكبر) . وسبق أن أطلقنا على هذا التسم الحسابي إصطلاح « رصيد نهاية الفترة » تمييزاً له عن رصيد بداية الفترة الذى يمثل أصل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة . ونلاحظ أيضاً أن حاسب التقديري لم يظهر فيه رصيد فى بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حيثذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالى (يناير) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى بداية شهر فبراير حيث يمثل التقديري الموجودة حيثذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التى تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد التقديري مثلاً يمثل نتيجة المقاصة بين التحصلات (العمليات التى تحمل بها التقديري مدينة) والمدفوعات (العمليات التى تحمل بها التقديري دائنة) . وينطبق نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة .

وكما سبق أن أوضحنا أيضاً فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أى التى تزداد فى جانبها الأيمن أى الجانب المدين) لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أى التى تزداد فى جانبها الأيسر أن يجعلها دائنة) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات ، وهى نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضماناً فعلاً لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ، وتحقيقاً لاستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق إعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة) .

رأى يحسن ميزان المراجعة ، كونه كسفاً أو نكفاً لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة : (التي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها) ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كمتمم حسابي للجانب الأيمن من حساباتها) . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة . ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي إلى عدم تساويهما .

وإذا قمنا بإعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك اتقيام بترصيد باقي الحسابات على غرار حساب النقدية) لظهر كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة في ١٩٩٤/١/٣١

رقم الحساب	إسم الحساب	الأرصدة	
		الدائنة	المدينة
		جيه	جيه
١٠١	مبني		٤٠٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٠٠٠
٢٠٤	نقدية		١٠٤٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٤٠١	الدخون	٤٢٩٥٠	
٤٠٢	المصروفات للمستقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٧١٠	
٦٠١	الأجور		٢٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة للمباعة		٣٠٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠

٦٠٦	إعلان ودعابة		٥٠٠
٦٠٧	مصرفات متنوعة		١٢٠
	المجموع	٢٤١٨٠٠	٢٤١٨٠٠

لاحظ أن الأرصدة المدينة هي التي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حسابات الأصول والمصرفات (وهي حسابات مدينة) وأن الأرصدة الدائنة هي التي تظهر كتمم حسابي في الجانب للمدين من حسابات الخصوم والإيرادات (وهي حسابات مدينة) . وهذه هي أرصدة نهاية الشهر .

وساعد ميزان المراجعة في تحقيق الأهداف الآتية :

١ - يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق إستمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن في الميزان.

٢ - يسهل من عملية إكتشاف الأخطاء التي تودى إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج ، وتحديثها ، وتصحيحها في الوقت المناسب .

٣ - يمكن الإعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض ، إذا توافرت شروط معينة كما سوف يرد لاحقاً .

٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودقاتر اليومية :

وضحنا فيما سبق أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أن العمليات التي يقوم بها المشروع «تؤثر في الحساب . فحساب العملاء مثلاً يظهر مديونية هؤلاء للمشروع ونظورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلاً يظهر

المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية (فى جانب المدين) والمتعلقة بالتصرف فى النقدية (فى الجانب الدائن) وليس من الضروري أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت إلى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكناً فى حافة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولاً بأول بحيث يمكن إثباتها فى الحساب الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منتظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية . ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلاً تاريخياً للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهراً أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولاً فى دفتر يومية قبل إثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولاً بأول طبقاً لتسلسلها التاريخي تمهيداً لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول فى هذه البند أسهل دفاتر اليومية تصميماً ويطلق عليه « دفتر اليومية العامة » على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

وتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

- ١ - خانة للمبالغ للدينة .
- ٢ - خانة للمبالغ للدائنة .
- ٣ - خانة للبيان يوضح فيها اسم الحساب (أو الحسابات) المدينة ، واسم الحساب (أو الحسابات) الدائنة وشرح مختصر لعملية التى يتم قيدها فى الدختر .
- ٤ - خانة لرقم المستند الذى على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدختر .
- ٥ - خانة لرقم حساب الأستاذ (أو الحسابات) التى تحمل مدينة والحساب (أو الحسابات) التى تحمل دئنة طبقاً لتحليل العملية
- ٦ - خانة التاريخ الذى تمت فيه العملية

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى :

دفتريومية العامة

صفحة ١

التاريخ	حساب الأستاذ	رقم للسند	البيان	له		منه	
				حجبه	مليم	حجبه	مليم
١٩٩١	١	(أ)	حساب التقديرات (ملين)			١٥٠٠٠٠	-
يناير ١	٢٣		حساب رأس المال (دقن) الحصول على رأس المال نقداً	١٥٠٠٠٠	-		

وبلاحظ أن الحساب للمدين (أو الحسابات للمدينة) في عملية معينة بدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقلعة عن الحساب الدائن (أو الحسابات الدائنة) في نفس العملية. وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خاتمة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها. ويتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج للوضح بعليه نجد أن حساب التقديرات جعل مدينياً وحساب رأس المال جعل دائناً. وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الإستعاضة عن لقطة «حساب» بإصطلاح (حـ)، كما جرت العادة أن يسبق الحساب للمدين بلقطة «من» بدلاً من تدوين لقطه «ملين» بعد إسم الحساب، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلقطة «إلى» بدلاً من تدوين لقطة «دقن» بعد إسم الحساب. وعلى هذا الأسس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خاتمة البيان في النموذج السابق كالآتي:

من حـ / التقديرات - بدلاً من «حساب التقديرات (ملين)» .

إلى حـ / رأس المال - بدلاً من حساب رأس المال (دقن) .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيلها في دفتر اليومية بهذه الطريقة

«الإثبات الدفترى» أو «الفيد الدفترى». ولا بد لكل قيد فى اليومية من طرفان : طرف مدين ، يكتب أولاً ، وطرف دائن يكتب بعد الطرف للمدين ومتأخر عنه قليلاً إلى اليسار ، وذلك تطبيقاً لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها فى الحسابات المحددة فى كل قيد كل فى الحساب المخصص له فى دفتر الأستاذ . ويطلق على هذه العملية عملية «الترحيل» من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ ، ولذلك نحدد ما يبرر وجود خانة فى تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذى يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ فى أى وقت يلى إثبات القيد فى دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية . وعادة ما يتم الترحيل فى الحياة العملية فى نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهراً ، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى فى اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حيث يساعد ذلك على التحقق من توازن جانبي كل قيد على التوالى .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه فى الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة فى كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعنى . وغالباً ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند فى النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» Cross - Indexing أى أن فهرس صفحات حسابات الأستاذ الذى يتم الترحيل إليها يظهر فى دفتر اليومية وفهرس صفحات اليومية التى تم الترحيل منها

للحسابات المختلفة يظهر في صفحات تلك الحسابات في دفتر الأستاذ. وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد ويمكن إجمال فوائد إستخدام دفتر اليومية فيما يلي :

١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات إلى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تملأنا بشرح مختصر لها .

٣ - تساعد في عملية الترحيل إلى الحسابات في الوقت المناسب ، ويمكن من الإستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .

٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ - تساعد في تتبع الأخطاء إلى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .

٦ - تمكن من الإستفادة من مزايها مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

٧ - يعتبر دفتر اليومية هو سجل التاريخ المحاسبي في المحاسبة المالية للعمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية يوماً بيوم وبالتفصيل .

٦- ١ مثال توضيحي (لكيفية التقيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ) .

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٩٢/١/٣١ كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية في ١٩٩٤/١/٣١

المصروف			الأصول		
	جيه	جيه		جيه	جيه
حقوق الملكية :			الأصول الثابتة :		
رأس المال	١٦٥٠٠٠		مبنى	٢٥٠٠٠	
الأرباح المحجزة	٤١١٠		سيارات	١٦٥٠٠	
		١٦٩١١٠	عدد وأثاث	٨٣٠٠	
الإلتزامات :					٥٩٨٠٠
مكتون	٤٤٩٥٠		الأصول المتداولة :		
مصرفات مستحقة	١٤٠		بضاعة	٣٧٥٠٠	
		٤٥٠٩٠	علاء	٤٢١٠	
			أوراق قبض	٨٠٠٠	
			تقدي	١٠٤٦٩٠	
					١٥٤٤٠٠
		٢١٤٢٠٠			٢١٤٢٠٠

لاحظ أن أرصدة حسابات الأصول (فيما عدا النقدية والبضاعة) وأرصدة حسابات المصروف (فيما عدا الأرباح المحجزة والمصرفات المستحقة) تمثل أرقاماً أخترائية وليست مستقاة من ميزان المراجعة في المثال السابق .
وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

التاريخ العملية

٢ فبراير أ - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جنيه تحصيلت نقداً .

٥ ب - باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب .

- ٨ ج - حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جيه .
- ٨ د - سددت الأجر عن الأسرع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جيه .
- ١٠ هـ - سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جيه .
- ١٣ و - سددت للدائون مبلغ ٤٢٩٥٠ جيه نقداً .
- ١٥ ز - إشتريت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٥٠٠ جيه .
- ١٧ ح - حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جيه .
- ٢٠ ط - سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخام في سياراتها بمبلغ ١٧٣ جيه .
- ٢٢ ي - إشتريت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جيه .
- ٢٧ ك - باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٧٠٠٠ جيه .
- ٢٨ ل - سددت الأجر عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جيه .
- ٢٨ م - سددت فاتورة المياه والإنارة البالغ قدرها ٦٩٠ جيه .
- ٢٨ ن - سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جيه .
- ٢٨ ص - تم حصر مصروفات الدعاية والإعلان عن الشهر فوجد أنها تبلغ ٣٤٠ جيه ولم تسدد بعد .
- ٢٨ ض - تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجدتها ٥٣٦٠٠ جيه .

ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالاتى :

صفحة ١

دفتر اليومية

منه	له	بيان	رقم للتد	حساب الأستاذ	التاريخ
٣٦٠٠	٣٦٠٠	من ح/ا التقية إلى ح/ا إيرادات الخدمات تحصيل قيمة الخدمات للزكاة للعملاء	٢ - أ	٧ ٤١	فبراير/ ٩٤ ٢

٥	٥	٢ - ب	من حـ/ العملاء	٢٢٥٠٠	٢٢٥٠٠
	٤٢		إلى حـ/ مبيعات البضاعة	٢٢٥٠٠	
			بيع بضاعة للعملاء		
			على الحساب		
٨	٧	٢ - جـ	من حـ/ التقديرات	٥٠٠٠	٥٠٠٠
	٦		إلى حـ/ أوراق القبض		
			تحصيل أوراق قبض		
٨	٣١	٢ - د	من حـ/ الأجور	١٧٣٠	١٧٣٠
	٧		إلى حـ/ التقديرات		
			سداد أجور الأسبوع الأول من		
			الشهر		
١٠	٢٨	٢ - هـ	من حـ/ المصروفات المستحقة	١٤٠	١٤٠
	٧		إلى حـ/ التقديرات		
			سداد للمصروفات المستحقة من		
			شهر فبراير		
١٣	٢٥	٢ - و	من حـ/ الدفون	٤٢٩٥٠	٤٢٩٥٠
	٧		إلى حـ/ التقديرات		
			سداد جزء من الرصيد للمستحق		
			في بداية الشهر للتأمين		
١٥	٤	٢ - ز	من حـ/ البضاعة	٢٧٥٠٠	٢٧٥٠٠
			إلى حـ/ التقديرات		
			شراء بضاعة نقداً		

١٧	٧ ٥	٢ - ح	من حـ / النقدية إلى حـ / العملاء تحصيل نقدية من العملاء	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢٠	٣٢ ٧	٢ - ط	من حـ / الوقود والزيوت إلى حـ / النقدية سداد مصروفات الوقود والزيوت المتخلف نقداً	١٧٦	١٧٦
٢٢	٤ ٢٥	٢ - ي	من حـ / البضاعة إلى حـ / المدينين شراء بضاعة على الحساب	٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠
٢٧	٧ ٤٢	٢ - ك	من حـ / النقدية إلى حـ / مبيعات البضاعة مبيعات بضاعة نقداً	٤٧٠٠٠	٤٧٠٠٠
٢٨	٣١ ٧	٢ - ل	من حـ / الأجور إلى حـ / النقدية سداد أجور باقى الشهر نقداً	٣٦٢٠	٣٦٢٠
٢٨	٣٣ ٧	٢ - م	من حـ / المياه والإنارة إلى حـ / النقدية سداد مصروفات المياه والإنارة عن الشهر	٦٩٠	٦٩٠

٢٨	٢٥ ٧	٢ - ن	من حد المصروفات المتوعة إلى حد النفقة مقدار المصروفات المتوعة عن الشهر	١٦٤	١٦٤
٢٨	٢٧ ٢٨	٢ - ع	من حد مصروف الدعاية والإعلان إلى حد المصروفات للتحفة إلزام إستحقاق مصروفات الدعاية والإعلان	٢٤٠	٢٤٠
٢٨	٢٤ ٤	٢ - ص	من حد تكلفة البضاعة المباعة إلى حد البضاعة تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر	٥٣٦٠٠	٥٣٦٠٠
				٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠

ويلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد وأن يتساوى ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأي قيد لابد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الأستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي . لاحظ أن الأرقام المدونة على أعلى اليسار في كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات

يهدف توضيح عملية الفهرسة المزوجة ، كما يلاحظ أيضاً أننا إكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الأول .

منه		ح/ المبني		له (ح/١)	
المبلغ	اليان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	اليان
جيه					
٢٥٠٠٠	رصيد		٢/١	٢٥٠٠٠	رصيد
_____				_____	
٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠	
=====				=====	

منه		ح/ الميزان		له (ح/٢)	
المبلغ	اليان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	اليان
١٦٥٠٠	رصيد		٢/١	١٦٥٠٠	رصيد
_____				_____	
١٦٥٠٠				١٦٥٠٠	
=====				=====	

منه		ح/ المند والأدوات		له (ح/٣)	
المبلغ	اليان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	اليان
٨٢٠٠	رصيد		٢/١	٨٢٠٠	رصيد
_____				_____	
٨٢٠٠				٨٢٠٠	
=====				=====	

منه		ح/ البضاعة		له (ح/٤)	
المبلغ	اليان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	اليان
٢٧٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٢٦٠٠	من ح/ تكلفة
_____				_____	
٢٧٥٠٠	إلى ح/ نفقة		٢/١٥		البضاعة المباعة
٢٢٥٠٠	إلى ح/ الفئتين		٢/٢٢	٢٤٩٠٠	رصيد
_____				_____	
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠	
=====				=====	

منه	ح/الملاء				له (ح/ا)	
٤٢١٠	رصيد	٢/١	٢٥٠٠٠	من ح/ التقدي	٢	٢/١٧
٢٢٥٠٠	إلى ح/ مبيعات	٢/٥	١١٧١٠	رصيد		٢/٢٨
	البضاعة					
٣٦٧١٠			٣٦٧١٠			

منه	ح/ أوراق القبض				له (ح/ا)	
٨٠٠٠	رصيد	٢/١	٥٠٠٠	من ح/ التقدي	١	٢/٨
			٣٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٨٠٠٠			٨٠٠٠			

منه	ح/ التقدي				له (ح/ا)	
١٠٤٦٩٠	رصيد	٢/١	١٧٣٠	من ح/ الأجور	١	٢/٨
٣٦٠٠	إلى ح/ إمدادات	٢/٢	١٤٠	من ح/ المصروفات	١	٢/١٠
	الخدمات			المستحقة		
٥٠٠٠	إلى ح/ أوراق	٢/٨	٤٢٩٥٠	من ح/ القشون	١	٢/١٣
	القبض		٢٧٥٠٠	من ح/ البضاعة	٢	٢/١٥
٢٥٠٠٠	إلى ح/ الملاء	٢/١٧	١٧٦	من ح/ القروض والذيون	٢	٢/٢٠
٤٧٠٠٠	إلى ح/ مبيعات	٢/٢٧	٣٦٢٠	من ح/ الأجور	٢	٢/٢٨
	البضاعة		٦٩٠	من ح/ الملبس والإثارة	٢	٢/٢٨
			١٦٤	من ح/ المصروفات	٣	٢/٢٨
				للتسوية		
١٨٥١٩٠			١٠٨٢٢٠	رصيد		٢/٢٨
			١٨٥٢٩٠			

منه	ح/أ رأس المال				له (ح/أ ٢١)
١٦٥٠٠٠	رصيد	٢/٢٨	١٦٥٠٠٠	رصيد	٢/١
	(آخر الشهر)			(أول الشهر)	
١٦٥٠٠٠			١٦٥٠٠٠		

منه	ح/أ الأرباح المحبوزة				له (ح/أ ٢٢)
			٤١١٠	رصيد	٢/١

منه	ح/أ القفون				له (ح/أ ٢٥)
٤٢٩٥٠	إلى ح/أ التقديرات	١	٢/١٣	رصيد (أول الشهر)	٢/١
٢٥٥٠٠	رصيد	٢/٢٨	٢٢٥٠٠	من ح/أ البضاعة	٢/٢٢
	(آخر الشهر)				
٦٨٤٥٠			٦٨٤٥٠		

منه	ح/أ المصروفات المتحققة				له (ح/أ ٢٨)
١١٠	إلى ح/أ التقديرات	٢	٢/١٠	رصيد (أول الشهر)	٢/١
٢٤٠	رصيد (آخر الشهر)	٢/٢٨	٢٤٠	من ح/أ مصروفات الدعاية والإعلان	٢/٢٨
٤٨٠			٤٨٠		

منه	ح/أ إيرادات الخدمات				له (ح/أ ٤١)
			٣٦٠٠	من ح/أ التقديرات	٢/٢

منه	ح/ا مبيعات الجعاعة				له (ح/ا) ٢٢	
				٢٢٥٠٠	من ح/ا العملاء	١ ٢/٥
				١٧٠٠٠	من ح/ا التقديرات	٢ ٢/٢٧
منه	ح/ا الأجور				له (ح/ا) ٢٣	
١٧٢٠	إلى ح/ا التقديرات	٢	٢/٨			
٦٦٢٠	إلى ح/ا التقديرات	٢	٢/٢٨			
منه	ح/ا الوقود والزيتون				له (ح/ا) ٢٤	
١٧٦	إلى ح/ا التقديرات	٢	٢/٢٠			
منه	ح/ا المياه والإنارة				له (ح/ا) ٢٥	
٩٠	إلى ح/ا التقديرات	٢	٢/٢٨			
منه	ح/ا للمصروفات المتنوعة				له (ح/ا) ٢٥	
١٦٦	إلى ح/ا التقديرات	٢	٢/٢٨			
منه	ح/ا مصروفات الدعاية والإعلان				له (ح/ا) ٢٦	
٢٤٠	إلى ح/ا للمصروفات المتنوعة	٢	٢/٢٨			
منه	ح/ا تكلفة الجعاعة المباعة				له (ح/ا) ٢٦	
٥٣٦٠٠	إلى ح/ا الجعاعة	٢	٢/٢٨			

وبالتعمن فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترجيلها الى حسابات الأستاذ
الخاصة بها تجد الآتى :

١ - عند ترجيل الطرف المدين من القيد فى اليومية إلى ح/ الأستاذ (أى
جبل حساب الأستاذ الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مدين بالقيمة) فإن بيان
العملية فى ح/ الأستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الأول
مثلاً نجد أن ح/ النقدية أصبح مديناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه - المتحصل من إيرادات
الخدمات ، ولذلك نجد فى ح/ النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ هو : الى ح/ إيرادات
الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عن ترجيل
الطرف الدائن للقيد (فى الجانب الدائن من الحساب المسمى فيه) فإن بيان العملية
فى ح/ الأستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الأستاذ
تمكن من الرجوع بسهولة لأصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة
اليومية بحساب الأستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المدين من
القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الأستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية
فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترجيلها من اليومية الى حسابات الأستاذ الخاصة
بها .

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم (فيما عدا
حساب الأرباح المحجوزة) دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد
حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدها وإعداد
ميزان للمراجعة ، حيث تقفل هذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى
عاجلاً . أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدها دون إقفال لتظهر فى الميزانية
العمومية . وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدين للحسابات المدينة بطبيعتها ،
وهى حسابات الأصول والمصروفات ، تظهر كمتممات حسابية فى الجانب الأيسر
(الدائن) لها ، والعكس صحيح بالنسبة للأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ،
وهى حسابات الخصوم والإيرادات .

٤ - يلاحظ أن العناصر الواردة في الميزانية العمومية في بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت في الحسابات الخاصة بها في بداية الشهر ، وهي ما سبق أن أضلقنا عليه أرصدة بداية الفترة . وظهرت أرصدة الأصول في الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة الخصوم في الجانب الدائن من حساباتها .

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلي (قم بترصيد الحسابات التي لم يتم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذي تحصل عليه مع الرصيد الوارد في الميزان) :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ١٩٩٤/٢/٢٨

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
الرصيد جنيه	اسم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب
٢٥٠٠٠	مبنى	١٦٥٠٠٠	رأس المال
١٦٥٠٠	سيارات	٤١١٠	الأرباح المحجوزة
٨٣٠٠	عدد وأدوات	٢٥٥٠٠	الدائنون
٢٤٩٠٠	بضاعة	٣٤٠	المصروفات المستحقة
١١٧١٠	عملاء	٣٦٠٠	إيرادات الخدمات
٢٠٠٠	أوراق قبض	٧٩٥٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٨٣٢٠	التقليدية		
٥٢٥٠	الأجور		
١٧٦	الوقود والزيوت		
٦٩٠	المياه والأتانة		
١٦٤	المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	مصروفات الدعاية		
٥٢٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة المدينة	٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة الدائنة

٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الإقفال ، ميزان المراجعة بعد الإقفال :

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لا بد وأن يكون متساوي الجانبين من حيث المجموع . ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الأرصدة المدية يساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة . غير أنه إن لم يتوازن جانبى الميزان فإن هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عربضتين هما : أخطاء السهو أو الحذف ، وأخطاء الارتكاب . ويمكن لميزان المراجعة أن يكون فى حالة توازن أو فى حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن ان يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الحذف . وإذا جمل حساب المصروفات المتنوعة مدنياً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعائية وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله فى هذا الحساب الأخير ، فإن ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدني وزاد احدهما بدلاً من الآخر . ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

وبرغم ما تقدم ، فإن هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الأخطاء التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة لا بد وأن يترتب عليها إخلال بقاعدة القيد المزدوج فى إحدى خطوات الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى اعداد ميزان المراجعة . وهذه الأخطاء هي :

- ١ - الأخطاء الحساية فى الجمع أو الطرح .

- ٢ - أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .

- ٣ - أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٢٨٩ بدلاً من ٢٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً .

- ٤ - حذف الأصفار ، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً .

- ٥ - السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون فى دفتر اليومية ، أو فى حسابات الأستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبى الميزان :

١ - إذا كان الخطأ الذى يمثل الفرق بين جانبى الميزان عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ .. إلخ فإن الخطأ يكون فى العادة خطأ فى الجمع أو الطرح فى اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبى الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين :

أ - أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطئء من ميزان المراجعة .

ب - ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبى الميزان الى الجانب الخاطئء فى أحد حسابات الأستاذ

٣ - إذا كان الفرق بين جانبى الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ مثلاً) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتى وبالترتيب :

١ - إعادة جمع كل من جانبى ميزان المراجعة .

٢ - مطابقة أرقام الأرصدة الواردة فى الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع

التحقق من أن الأرصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب المدين من الميزان ،
وأن الأرصدة الدائنة تظهر في -جانبه الدائن .

٢ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة
عملية الترصيد .

٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ - التحقق من صحة قيود اليومية .

٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفترياً .

وتوضح من الخطوات السابقة إتينا نبداً في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر
مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج
عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة لمحاسبية تمهيداً لتصوير مركزه المالى فى
نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة
الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتحديد نتائج عمليات
المشروع . ويمثل الحساب الختامى ملخصاً لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة
مجتمعة فى حساب واحد وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه
محاسبياً « إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى » وذلك
عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :

١ - تجعل حسابات الإيرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة كل حساب بما
يعادل رصيده الدائن مقابل جعل الحساب الختامى دائناً بها .

٢ - يجعل الحساب الختامى مدينة بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى
ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .

ويؤدى جعل حسابات الإيرادات مدينة بمقدار الرصيد الذى يظهر فى كل منها
مقابل جعل الحساب الختامى دائناً إلى تحول هذه الأرصدة إلى الصفر فى حساباتها
وانتقال مقاديرها للجانب الدائن من الحساب الختامى . وكذلك يؤدى جعل حسابات

المصروفات دائمة بقدر الرصيد الذى يظهر فى كل منها مقابل جعل الحساب الختامى مديناً إلى إقفال هذه الأرصدة إلى الجانب المدين من الحساب الختامى بمقاديرها وتحول أرصدة حسابات المصروفات إلى المصفر . ولذلك يطلق على هذه العملية إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى . والإقفال هنا معناه تحويل رصيد الحساب إلى مكان ما بحيث يصبح الرصيد بعد التحويل مساوياً للصفر .

وتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الإقفال الخاصة بالإيرادات فى دفتر اليومية كالاتى :

٢١٢٨	من حـ/ إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
	إلى حـ/ الحساب الختامى	٣٦٠٠
	إقفال حـ/ إيرادات الخدمات	
	عن الشهر فى الحساب الختامى	

٢١٢٨	من حـ/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
	إلى حـ/ الحساب الختامى	٧٩٥٠٠
	إقفال حـ/ مبيعات البضاعة عن	
	لشهر فى الحساب الختامى	

هنا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين التقيدتين فى قيد واحد يطلق عليه قيداً مركباً . ويكون القيد مركباً إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد . وفى إقفال الإيرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامى ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامى والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تتكون قيود الإقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالاتى :

٢١٢٨

من مذكورين

حـ/ إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
حـ/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
إلى حـ/ الحساب الختامي	٨٣١٠٠
اقفال حسابات الإيرادات عن	
الشهر في الحساب الختامي	

وبلاحظ أنه إذا تعددت الحسابات في أى طرف من طرفي القيد أو كلاهما فإنها تسبق بإصطلاح « من مذكورين » إذا كان التعدد في الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وبإصطلاح « الى مذكورين » إذا كان التعدد في انطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

٢١٢٨

من حـ/ الحساب الختامي

٦٠٣٢٠

إلى مذكورين

حـ/ الأجور	٥٣٥٠
حـ/ الوقود والزيوت	١٧٦
حـ/ المياه والإنارة	٦٩٠
حـ/ مصروفات الدعاية والاعلان	١٦٤
حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
اقفال حسابات المصروفات عن الشهر في	
الحساب الختامي	

وعندما يتم ترحيل قيود الإقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ يترتب على ذلك أن تصبح أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامي كالاتى : (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المثال السابق للتأكد من ذلك) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات
الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٩٤

لـ	تـ
<p>من مذكورين</p> <p>حـ/ إيرادات الخدمات ٢٦٠٠</p> <p>حـ/ مبيعات البضاعة ٧٩٥٠٠</p>	<p>حـ/ إلى مذكورين</p> <p>حـ/ الأجر ٥٢٥٠</p> <p>حـ/ القود والزيوت ١٧٦</p> <p>حـ/ المياه والإنارة ٦٩٠</p> <p>حـ/ المصروفات للترعة ١٦٤</p> <p>حـ/ مصروفات الدفلة والإعلان ٢٤٠</p> <p>حـ/ تكلفة البضاعة المباعة ٥٢٦٠٠</p> <p>صافي الربح (وصيد) ٢٢٧٨٠</p>
<p>٨٢١٠٠</p>	<p>٨٢١٠٠</p>

والواقع أن صافي الربح (أو الخسارة إن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال ، فهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائناً ، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي مدينياً .

ولذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحجوزة ، وذلك عن طريق جمل الحساب الختامي مدينياً ، وحساب الأرباح المحجوزة دائناً (والعكس في حالة الخسارة) كالآتي :

٢٢٧٨٠	من حـ/ الحساب الختامي
٢٢٧٨٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة
	اقفال أرباح الشهر المحجوزة في
	حـ/ الإرباح المحجوزة

وترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامى ، مساوية للصفر . وتبقى أرصدة حسابات للميزانية .

ونضع هذه الأرصدة الأخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه « ميزان المراجعة بعد الإقفال » ، والذى يوفر المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية العمومية . أى أن ميزان المراجعة بعد الإقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدها فى تاريخ إعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن أحد النموذجين السابق توضيحهما ولا بد أيضاً أن يتساوى مجموع جانبية ، (عليك أن تقوم بإعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الإقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية للشركة الحرة للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير) .

٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة الخامسة :

عرضنا فى هذا الفصل الإجراءات والأدوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية لتسجيل وتسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث تتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامى وتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

ويعد « الحساب » من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التى تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانة أو سومية . بالإضافة الى كونه أداة التصنيف الرئيسية فى المحاسبة حيث يحتوى كل حساب على صف واحد متجانساً وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذى يتخذ شكل حرف T ، ثم وضعنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدنية ومجموعات دائنة ، بحيث نتحقق للمراجعة الحسابة التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد فى جانبها الأيمن وتنقص فى جانبها الأيسر ، بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تنقص فى جانبها الأيمن وتزداد فى جانبها الأيسر . ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس

نرداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحققة الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهى الأصول والمصروفات) مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهى الخصوم والإيرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق إيجاد المتمع الحسابى لجانبه الأصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية فى حساب معين ورصيد آخر الفترة نفس الحساب ، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب (رصيد النقدية أول الفترة مثلاً فى الجانب الأيمن للمدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جميع جانبي الحساب وإيجاد الفرق بينهما ووضع فى الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هنا وقد أطلقنا على القائمة التى تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على دفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .

كما أوضحنا أن الإصطلاح المحاسبى للجانب الأيمن من أى حساب هو الجانب للمدين ويختصر بإصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب للدائن ويختصر بإصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التى يقوم بها للشروع فى حسابات الأستاذ التى تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة ، ويستعين المحاسب فى هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذى يمثل سجلاً لتحليل العمليات التى يقوم بها للشروع يوماً بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها زمنياً . ويطلق على دفتر اليومية أيضاً - والذى عرضنا النموذج الأساسى له وكيفية استخداامه - دفتر القيد الأولى . ويجب أن يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل مدنياً وللبلغ الذى يجعل مدنياً به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل دائناً وللبلغ الذى يجعل دائناً به ، وتاريخ

العملية التي أدت الى هذا القيد ، والمستند الذي يمكن الرجوع اليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة للزدوجة . ويرحل الطرف اللدين (الذي يسبق بإصطلاح من حـ /) من القيد الى الجانب الأيمن (اللدين) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف الآخر من القيد (الطرف اللائن) . كما يرحل الطرف اللائن من القيد الى الجانب الأيسر (اللائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف اللدين من القيد .

وتعرضنا في هذا الفصل أيضاً الى ميزان المراجعة وقوائده وكيفية اعداده وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، ثم حددنا الأخطاء التي يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانباً الميزان ، وعرضنا الإجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبه يتم 'قفال' حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بإثبات قيود الاقفال في اليومية العامة وتجعل حسابات الإيرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) متبينة بأرصدها مقابل جعل الحساب الختامي دائماً ، كما يجعل الحساب الختامي متبينة مقابل جعل حسابات المصروفات دائماً بأرصدها . وبعد ترحيل قيود الاقفال في حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيداً لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلي ملخص مبدئي للإجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها المنطقي حتى مرحلة اعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية ، رغم أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات للذهن القارئ بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وتكون العملية تامة عند تمام الاتفاق في شأنها بين طرفين على الأقل تكون

إحداثها الوحدة المحاسبية . غير أن العمليات الثامنة لا يمكن إثباتها في دفاتر الوحدة المحاسبية ما لم تكن مسجلة في أحد طرفيها على الأقل . ويتم الانجاز إذا ترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل . فتوقيع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بإعطائه أجراً ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجره فصيح هذه العملية موضوعاً للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة ملتزمة به ، ومن ثم تصبح العملية منجزة بأداء العامل لعمله الذي يؤكد تمام عملية التعاقد .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات ثبت تمامها أو ناتجة عن إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها اللذين ، وهما في دفتر اليوم .

٤ - يتم ترحيل العمليات المثبتة في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ - يتم في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما تقتضى الحاجة ذلك ، ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ، ويجرى اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جتيه .

٦ - يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب المختلص ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

٨ - يتم اعداد الميزانية العمومية .

هذا وننبه أن هذه الإجراءات التي يطلق عليها إجراءات الدورة المحاسبية هي بصفة مبدئية . ذلك لأن هذه الإجراءات تصبح غير كافية في حالة وجود عمليات نامة ومنجزة وتمتد آثارها لعدد من الفترات المحاسبية والتي يطلق عليها العمليات المستمرة . وهذا ما سوف نتولى معالجته أساساً في الفصل التالي .

أسئلة وحالات وتمارين على الفصل الخامس

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

تحليل العمليات ، القيد المزدوج ، دفتر اليومية العامة ، دفتر الأستاذ ، الترميد ،
المراجعة الحسابية التلقائية ، ميزان المراجعة ، القهرة المزدوجة ، الدورة المحاسبية .

السؤال الثاني :

متى تكون العملية تامة ومنجزة من وجهة نظر المشروع ، وهل ذلك يعد شرطاً
ضرورياً حتى تصبح هذه العملية محلاً لتطبيق إجراءات الدورة المحاسبية عليها ؟

السؤال الثالث :

هل معنى توازن ميزان المراجعة عدم وجود أخطاء ؟ وما هي الأخطاء التي يساعد
ميزان المراجعة في اكتشافها ؟

السؤال الرابع :

اذكر مثالين أحدهما لخطأ سهو والآخر لخطأ ارتكاب ولا يؤثران على توازن
ميزان المراجعة .

السؤال الخامس :

هل يمكن الاقتصار على تسجيل العمليات التامة والمنجزة في اليومية العامة فقط
لاغراض تحديد نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة ؟ ولماذا ؟

السؤال السادس :

هل من الضروري ان يكون المشروع طرفاً فى العملية حتى يمكن تسجيلها فى دفاتره ؟

السؤال السابع :

هل يمكن اجراء قيود الاقفال فى أى وقت ولكل الحسابات التى تنتمى للأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ؟ ولماذا ؟

السؤال الثامن :

هل من الضروري اعداد الحساب الختامى لمعرفة نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ؟

السؤال التاسع :

من اين تبدأ الدورة المحاسبية ؟ ومتى تنتهى ؟

السؤال العاشر :

هل يمكن اختصار الدورة المحاسبية وقصرها على تحليل العمليات الثامنة والمنجزة وبيان أثرها على معادلة الميزانية ؟

السؤال الحادى عشر :

برر لماذا نعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) يتم التسجيل فى دفتر اليومية والترحيل منها إلى دفتر الأستاذ وفقاً لقاعدة القيد المزدوج .

(ب) لا بد أن تؤثر كل عملية مالية فى طرفين ، ويلزم ان يكونا متساويان فى عدد مكونات كل طرف من حسابات .

(ج) تنقسم الحسابات إلى مجموعتين الأولى مدينة بطبيعتها وتشمل حسابات الميزانية ، والثانية دائنة بطبيعتها وتشمل حسابات النتيجة .

(د) حسابات الأصول والمصروفات تجمل مدينة فى جانبها الايمن ، بينما

حسابات الخصوم والإيرادات تجعل مدبنة فى جانبها الأيسر .

(هـ) بصرف النظر عن طبيعة الحسابات فإن جعل حساب ما دائناً يعنى زيادة رصيد هذا الحساب بالقيمة التى جعل دائناً بها ، والعكس صحيح فى حالة جعله مدينياً .

(و) تؤدى زيادة المصروفات بجعل حساباتها مدبنة إلى نقص الأصول بجعل حساباتها دائنة أو زيادة الالتزامات بجعل حساباتها دائنة .

(ز) تؤدى زيادة الإيرادات بجعل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدبنة أو زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث أن زيادة الأصول تؤدى حملاً إلى زيادة حقوق الملكية .

(ح) يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة من الحسابات المستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر فى حسابات الميزانية .

(ط) إذا تعددت حسابات الطرف المدين من عملية ما فإن هذا يستدعى بالضرورة أن تعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن المجموع الحسابى لقيمة طرفى العملية الواحدة لابد وأن يتساوىان .

(ي) عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد التالية :

المدين يعنى : زيادة كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات ، ونقص كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات .
الدائن يعنى : زيادة كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات ، ونقص كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات .

(ك) يتوقف مكان ظهور رصيد أول وآخر الفترة فى الحسابات على ما إذا كانت هذه الحسابات تنتمى إلى حسابات المجموعة الأولى أو الثانية .

(ل) ترحيل الطرف المدين من القيد الخاص بأحد حسابات المصروفات إلى

الجانب المدين لأحد حسابات الأصول يؤدي بالضرورة إلى عدم توازن ميزان المراجعة.

(م) إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ أو ٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن انعكاس رقمين متجاورين أو متباعين .

(ن) يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الاستاذ بمجرد الانتهاء من اثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(د) إذا لم يتوازن ميزان المراجعة وعجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ فعليه مراجعة الدوره المحاسبية منذ بدايتها وحتى نهايتها .

(س) يتم اقفال أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بهدف التعرف على رقم الأرباح أو الخسائر ، ومن ثم تصبح أرصده هذه الحسابات بعد اقفالها مساوية للصفر .

(ص) تقفل أرصدة حسابات الأصول والخصوم أسوة بحسابات الإيرادات والمصروفات في الميزانية العمومية .

ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل اجابة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة الأولى :

يستحيل عملياً معالجة الزيادة والنقص في حسابات الإيرادات والمصروفات في معادلة الميزانية حيث :

(أ) يقلل هذا الاجراء من امكانية تطبيق مبدأ التخصيص وتقسيم العمل في شأن تنفيذ الاجرايات المحاسبية .

(ب) لا يمكن تهنيف العمليات كل حسب نوعها في حاب مستقل .

(ج) تعدد هذه الحسابات والعمليات الخاصة بها على مدار الفترة المحاسبية

(ج) يجعل معالجتها في معادلة الميزانية أمراً صعباً يؤدي إلى فقد كثير من المعلومات الهامة حول تفاصيلها .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

تنقسم الحسابات إلى مجموعتين إحدهما مدينه بطبيعتها ، والثانية دائنة بطبيعتها حيث :

(أ) يلزم هذا التقسيم لإمكانية تطبيق قاعدة القيد المزدوج وتحقيق مبدأ المراجعة الحايية التلقائية .

(ب) تشمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات ، وتشمل المجموعة الثانية حسابات الخصم والإيرادات .

(ج) تزداد المجموعة الأولى بجعل حساباتها مدينة في الجانب الايمن للمدين والعكس في المجموعة الثانية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

يظهر رصيد أى حساب في نهاية الفترة المحاسبية في الجانب العكسي لطبيعة الحساب نفسه وذلك لأن :

(أ) الجانب الاصفر لأى حساب دائن بطبيعته لا يمكن أن يكون هو الجانب المدين ، والعكس صحيح بالنسبة لأى حساب مدين بطبيعته .

(ب) رصيد نهاية (آخر) الفترة هو متمم حسابي للجانب الاصفر ليشاوي مع الجانب الأكبر ، والجانب المدين هو الأكبر في الحسابات للمدينه كما ان الجانب الدائن هو الأكبر في الحسابات الدائنة .

(ج) معرفة الموجود في الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية تقتضى ايجاد الفرق بين جانبيه بطريقة للتمم الحسابي .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الرابعة :

يعتبر الحساب من الأدوات المحاسبية الهامة التي تساعد في ان تكون المحاسبية وسيلة منظمة للحساب لأن :

(أ) الحسابات تسهل عملية تصنيف المعاملات المحاسبية أصنافاً متجانسة ويصبح لكل نوع من هذه المعاملات حساباً خاصاً بها .

(ب) يمكن معرفة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من المعاملات خلال الفترة المحاسبية .

(ج) انقسام الحسابات إلى مجموعتين لكل منهما طبيعة خاصة ومضاده يساعد على تحقيق مبدأ المراجعة الحايية التلقائية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة :

يختلص، رصيد نهاية الفترة عن رصيد بدلية الفترة لحسابات الأصول والخصوم لأن :

(أ) يعامل رصيد أول الفترة معاملة الزيادة في الحساب على حسب طبيعته بينما رصيد نهاية الفترة يتم تحديده كمتهم حسابي في الجانب المضاد لطبيعة الحساب .

(ب) رصيد أول الفترة يمثل الموجود في الحساب في بداية الفترة قبل إثبات وترحيل معاملات الفترة ، بينما رصيد آخر الفترة يمثل الموجود في الحساب بعد إثبات معاملات الفترة التي ادت إلى تغيره أو بقاءه على ما كان عليه في بداية الفترة .

(ج) رصيد نهاية الفترة لحساب معين هو رصيد بدلية الفترة التالية لنفس الحساب وتختلف الفترة المنتهية عن الفترة التالية لها طبقاً لعرف استقلال الفترات المحاسبية

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

كل عملية تامة ومنجزة تكون بمثابة قيد مزدوج له طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدین والآخر دقن لأن :

(أ) القيد المزدوج هو ترجیه محاسبی يجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف المدين مدينة بالقيمة الواردة مقابل كل منها ، ويجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف الدائن دائنة بالقيمة الواردة مقابل كل منها .

(ب) الحساب الوارد في الطرف المدين من القيد يجعل مدينة بالقيمة فتؤدى إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

(ج) الحسابات الواردة في الطرف الدائن من القيد يجعل دائنة بالقيمة فتؤدى إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة :

يكشف ميزان المراجعة أخطاء السهو أو الحذف أو الارتكاب التي تقع في احدى خطوات الدورة المحاسبية إذا :

(أ) أدت هذه الأخطاء إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

(ب) أدت إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج في احدى خطوات الدورة المحاسبية .

(ج) كانت هذه الأخطاء مرتبطة بالتسجيل أو الترحيل أو الترسيد أو النقل .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثامنة :

إذا كانت مبيعات البضاعة هي المصدر الوحيد لإيرادات وحدة اقتصادية معينة وبلغت قيمتها في احدى الفترات مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت جملة المصروفات لنفس الفترة من تكلفة بضاعة مباعه واجور وبيعار وخلافه مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه ، وكان المحصل من الإيرادات ٧٠٠٠٠ جنيه ، والمسدد من المصروفات ٥٠٠٠٠ جنيه ، فله يترتب على ذلك :

- (أ) تزداد الأرباح المحجوزة والأصول في نهاية الفترة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه
 (ب) تزداد الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد الأرباح المحجوزة والالتزامات
 بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، ٢٥٠٠٠ جنيه على الترتيب .
 (ج) تؤثر هذه العملية على حسابات الأصول في الميزانية العمومية ولا تؤثر
 على حسابات الخصوم .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .
 الحالة الخامسة :

- الحساب الختامي هو المستودع الذي تقفل فيه أرصدة حسابات الإيرادات
 والمصروفات في نهاية الفترة المحاسبية بنية :
 (أ) تحديد أرباح أو خسائر الفترة .
 (ب) تلخيص اثر عمليات الإيرادات والمصروفات في رقم واحد يضاف إلى (أو
 ينقص من) الأرباح المحجوزة .
 (ج) التלב على عدم وجود كيان حقيقي لحسابات الإيرادات والمصروفات .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .
 الحالة السادسة :

- إذا كان جملة مجموع الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة قبل الاقفال هي
 ١٥٠٠٠٠ جنيه وتساوى جملة مجموع الأرصدة الدائنة فيه ، وكانت جملة
 الإيرادات (م) أقل من جملة للمصروفات في هذا الميزان بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه فإن :
 (أ) لا بد وأن يكون مجموع جانبي ميزان المراجعة بعد الاقفال متساويان وكل
 منهما يساوى (٨٨٠٠٠ - م) .
 (ب) يحمل الحساب الختامي ملين بمبلغ (١٢٠٠٠ + م) ، ودائن
 بمبلغ (م)
 (ج) مالم يتم نرحيل صافي الخسارة لحساب الأرباح المحجوزة ، فإن
 جانب الأصول في الميزانية سوف يزيد عن جانب الخصوم بمبلغ
 ١٢٠٠٠ جنيه
 (د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم

ثالثاً التصرين :

التصرين الأول :

تكونت شركة عبد العال للتجارة في أول يناير ١٩٩٤ برأس مال نقدي قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وخلال شهر يناير قامت الشركة بالعمليات التالية :

٢ يناير اشترت مبنى لإدارة عملياتها فيه بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه سددت منها ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً والباقي مازال مستحقاً لشركة الإنشاءات الحديثة .

٧ يناير اشترت سيارة لاستخدامها في نقل البضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة الوادى .

٩ يناير أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٤٦٠٠٠ جنيه تحصيل منها ٣٠٠٠ جنيه والباقي مازال مستحقاً لها طرف عملائها .

١٠ يناير قلم عبد العال بزيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تم إيداعها في حساب جارى باسم الشركة في بنك القاهرة .

١٢ يناير إقرضت الشركة من بنك القاهرة مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

١٤ اشترت بضاعة للإتجار فيها بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه سددت منها ١٢٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .

١٥ يناير بلغت الأجر المسددة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ١٠٨٠٠ جنيه .

١٧ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه تحصيلت نقداً .

١٩ يناير بلغت تكلفة الوقود والزيت المستخدمة حتى تاريخه ١١٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٠ يناير سدد المستحق لشركة الوادى وذلك بشيك .

٢٢ يناير تحددت تكلفة البضاعة التي تم بيعها في يوم ١٧/١ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

٢٤ يناير سددت دعاية وإعلان مبلغ ٥٠٠ جنيه .

٢٦ يناير حصلت باقى المستحق على عملائها من مبيعات ١٧/١ .

- ٢٧ يناير إنشئت بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه بنيك .
- ٢٨ يناير تمأقلت على شراء قطعة أرض قضاء لبناء معرض لبيع بضائعها فيه بمبلغ ١٢٥٠٠٠ وسدلت من الثمن ٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٩ يناير بلغت الخدمات المؤداة للمملاء والتي لم تحصل بعد بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .
- ٣٠ يناير الأجر المستحق عن النصف الثاني من الشهر لم يسدد بعد .

المطلوب :

- ١ - بيان أثر هذا العماء على حسابات الأستاذ المختلفة .
- ٢ - ترصيد حسابات الأستاذ وأعداد ميزان المراجعة في نهاية شهر يناير .

التمرين الثاني :

فيما يلي العمليات التي قامت بها شركة هندلوى وشركاه خلال الربع الأول من عام ١٩٩٣ .

- ١ يناير تكونت الشركة برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مبانى ، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة والباقى نقداً أودع نصفها فى خزانة الشركة والنصف الآخر أودع فى حساب جارى بإسم الشركة ملى بنك الاسكندرية .
- ٥ يناير تم تعيين هندلوى مديراً للشركة والذي قام بشراء سيارة لنقل البضائع بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه سددت بشيك .
- ٨ يناير قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة الأثاث الحديثة .
- ١٠ يناير إستأجرت الشركة معرضاً لبيع بضائعها بإيجار شهرى قدره ٥٠٠ جنيه سددت إيجار شهرين من تاريخه .

- ١٢ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه حصلت نقداً
- ١٣ يناير سددت أجور ومرتبات العاملين فيها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
- ١٨ يناير باعت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه .
- ٢٢ يناير سددت نصف المستحق لشركة الأثاث الحديثة بشيك .
- ٢٨ يناير إقترضت من بنك الدلتا مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه أودع منه ١٥٠٠٠٠ جنيه في خزانة الشركة والباقي في حسابها الجارى لدى بنك الاسكندرية .
- ٢ فبراير سددت فاتورة المياه والإنارة المستحقة عن شهر يناير بمبلغ ١٨٠ جنيه .
- ٧ فبراير
- ١٠ فبراير حصلت المستحق طرف عملائها من مبيعات ١٨ يناير .
- ١٥ فبراير أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، كما تعاقدت في نفس اليوم على شراء قطعة أرض قضاء لبناء فرع جديد لها .
- ١٨ فبراير إشتريت بضاعة من الشركة العربية بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٧٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٠ فبراير بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن الفترة السابقة ٦٤٠٠ جنيه .
- ٢٥ فبراير قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات المستحقة .
- ٢٨ فبراير سددت فاتورة مياه وإنارة بمبلغ ٢٢٠ جنيه .
- ٢ مارس سددت باقى المستحق لشركة الأثاث الحديثة كما سددت إيجار المرض لمدة شهر آخر .
- ٧ مارس أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه لم تحصل بعد
- ١٢ مارس باعت بضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه تحصل منها ١٠٠٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .
- إشتريت آلات لف وحزم بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه سددت نقداً

- ١٥ مارس حصلت قيمة الخلفات المؤجلة في ٢ مارس .
 ١٧ مارس سددت فاتورة نور ومياه بمبلغ ١٤٠ جيه .
 ١٩ مارس سددت مبلغ ٥٠٠ جيه مصاريف صيانة وإصلاح لمبناها .
 ٢١ مارس سددت ٢٠٠٠ جيه مصاريف دعاية وإعلان .
 ٢٥ مارس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة ١٩٠٠٠٠ جيه .

المطلوب :

- ١ - إثبات العمليات السابقة في حسابات الأستاذ التي تأثرت بهذه العمليات .
- ٢ - ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة .
- ٣ - إعداد الحساب التلخيصي عن الفترة .
- ٤ - تصوير الميزانية العمومية كما تظهر في يوم ٢٥ مارس .

التمرين الثالث :

ظهرت الميزانية العمومية الافتتاحية لشركة الصفا والمروة في ١٩٩٣/١٢/١

كالآتي :

خصوم		أصول	
	جيه		جيه
رأس المال	٦٥٠٠٠٠	مبنى	١٣٢٠٠٠
أرباح محبوزة	٥٠٠٠٠	أثاث	١٥٠٠٠
قرض من البنك	٢٠٠٠٠	بضاعة	٢٤٥٠٠٠
		عملاء	١٦٨٠٠٠
أوراق دفع	٧٠٠٠٠	نقدية بالخزينة	٢٤٠٠٠٠
مكتسبون	٢٠٠٠٠٠	نقدية بالبنك	٢٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٣

- ٢ ديسمبر حصلت نصف المستحق على العملاء نقداً .
- ٤ ديسمبر باعت نصف البضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه حصلت منها ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .
- ٥ ديسمبر سددت ١٠٠٠٠ جنيه من قرض البنك .
- ٧ ديسمبر أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه على الحساب .
- ٩ ديسمبر سددت مصروفات دعابة وإعلان بمبلغ ٤٥٠ جنيه .
- ١١ ديسمبر إشتريت سيارة نقل بلغت تكلفتها ٢٢٧٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٢ ديسمبر أودع مؤسس الشركة مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه في خزينة الشركة كزيادة في رأس المال .
- ١٣ ديسمبر بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تحصل قيمتها بعد مبلغ ١٧٨٠٠ جنيه .
- ١٥ ديسمبر بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٨٦٠٠ جنيه لم تسدد بعد .
- ١٦ ديسمبر سددت ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك للتأمين .
- ١٧ ديسمبر سددت فاتورة مياه وإتارة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وذلك بشيك .
- ١٨ ديسمبر إشتريت بضاعة من شركة المتحدون العرب بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٣٥٠٠٠ جنيه .
- ٢١ ديسمبر بلغت مصروفات الصيانة للسدة نقداً ٢٠٠ جنيه .
- ٢٣ ديسمبر باعت ما تكلفته ٨٠٠٠٠ جنيه من البضاعة بمبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه مقابل الحصول على كمبيالات تستحق بعد شهر .
- ٢٥ ديسمبر سددت نصف المستحق من الأجور والمرتبات .
- ٢٨ ديسمبر باعت جزء من مبانيها بدون ربح أو خسارة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه
- ٣٠ ديسمبر سددت الأجور والمرتبات المستحق عن النصف الثاني من الشهر .

المطلوب :

- ١ - اعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحاً فيها الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية والبالغ والتاريخ .
- ٢ - بيان اثر هذه العمليات على حسابات الاستاذ التي ظهرت في الميزانية الافتتاحية أو أى حسابات أخرى ليس لها رصيد افتتاحي في الميزانية العمومية المدة في ١٢/١ .

- ٣ - ترصيد حسابات الاستاذ واعداد ميزان المراجعة ك ' شهر في ١٩٩٣/١٢/٣١ .
- ## التصريح الرابع :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت بدفاتر شركة الشروق في ١٩٩٤/١/١ :

٢٥٠٠٠٠ جنيه مبالغى ، ١٥٨٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات ، ٢٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض ، ٩٨٠٠٠٠ جنيه بضاعة ، ١٢٠٠٠٠ جنيه موردين ، ٣٢٢٠٠٠ جنيه عملاء ، ١٥٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع ، ٨٥٠٠٠٠ جنيه نقدية بالخزنة ، ٥٢٠٠٠ جنيه أرباح مصحورة ؟ جنيه رأس المال .

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

- ٢ يناير أضفنا إلى رأس المال أحد المبالغ البالغ قيمته ١٢٤٢٠٠٠ جنيه .
- ٤ يناير تمكنت على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الأنلس باعتباراً من ١٥ يناير ١٩٩٤ بإيجار شهرى قدره ٤٢٠٠ جنيه .
- ٥ يناير تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٧ يناير استأجرت الشركة سيارة نقل لاستخدامها فى أداء خدمات لعملائها مقابل إيجار إسبوعى قدره ٥٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٨ يناير اقترضت من بنك النيل ١٥٠٠٠٠ جنيه أودعتها فى حساب جارى لديه .

- ١٠ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بنعت قيمتها ١٧٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٧٠٠٠ جنيه والباقي على الحساب .
- ١٣ يناير إشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه سددت القيمة بشيك .
- ١٥ يناير سددت أجور ومرتبات عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .
- ١٨ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه لم تحصل قيمتها بعد ، وبلغت تكلفة هذه البضاعة ٧٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٢ يناير سددت أوراق الدفع .
- ٢٥ يناير سددت مصاريف دعاية وإعلان ٤٠٠٠ جنيه ، ومصاريف مياه وإنارة ١٥٠٠ جنيه .
- ٣٠ يناير بلغت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر ٢٠٠٠ جنيه ولم تسدد بعد .

المطلوب :

- ١ - إعداد الميزانية الإفتاحية في ١/١/١٩٩٤ وتحديد مقدار رأس المال .
- ٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإتيات ما تقدم في دفتر شركة الشروق .
- ٣ - ترحيل العمليات السابغة إلى حسابات الأستاذ الملائمة .
- ٤ - ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة في ١/٣١/١٩٩٤ .

التمرين الخامس :

- تكونت شركة الأمل التجارية في أول يوليو ١٩٩٣ برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحصورة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	التسويق
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق دفع	٣٠٢	أجور ومزونات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	تقديمات	٣٠٤	إيجار مبني ومكاتب
٤٠١	إيرادات خدمات	٣٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٢٠٢	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يوليو ١٩٩٣ .

- ١ يوليو - تحصيلت قيمة رأس المال نقداً .
- ٢ يوليو - قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه نقداً .
- ٣ يوليو - قامت الشركة باستأجار مكان لمزاولة عملاتها فيه بإيجار شهري قدره ٨٠٠ جنيه تم سداده .
- ٦ يوليو - قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١١٤٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٧ يوليو - اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد أسبوع .

- ٩ يوليو بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقداً حتى تاريخه ٤٣٩٠ جنيه ومازال يستحق قبل الاملاء مبلغ ٢٦٩٠ جنيه .
- ١١ يوليو إنفقت الشركة مع محطة التليغرافيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يوليو وأغسطس مقابل ٨٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بدداد القيمة بالكامل .
- ١٢ يوليو بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٣٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٣٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .
- ١٣ يوليو إشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه نقداً .
- ١٥ يوليو بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٥٠ جنيه .
- ١٧ يوليو بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣١٠ جنيه .
- ١٨ يوليو إشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٩ يوليو سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراه فى ٧/٧ .
- ٢٠ يوليو إشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع بالباقي تستحق بعد إسبوعين .
- ٢١ يوليو باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٤٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٤٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .
- ٢٢ يوليو حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمرة وعمولات محلفة بلغت قيمتها ٥٨٠ جنيه تحصلت نقداً .
- ٣١ يوليو بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٠٠٠ جنيه .
- ٣١ يوليو بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٧١٠٠ جنيه ، سدد منها حتى تاريخه ٥١٠٠ جنيه .

٣١ يوليو . بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والسدد قيمتها نقداً ٢٤٢٠ جنيه .

٣١ يوليو . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٧/١٠ حتى تاريخه ٥٤٥٠ جنيه ، تحصل منها اليوم ٢٤٥٠ جنيه

٣١ يوليو . بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٨١٠ جنيه ، سدد منها ٢٣١٠ جنيه .

المطلوب :

١ - قم بإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

٢ - قم بإعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .

٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانيه .

٤ - قم بإجراء قيود الإقفال اللازمة ثم قم بإعداد الحساب الختامى للشركة .

٥ - قم بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، وتصوير الميزانية العمومية في ١٩٩٣/٧/٣١ .

التمرين السادس :

بدأت شركة الأمل التجارية عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي قمت بصورها في التمرين السابق مباشرة في ١٩٩٣/٨/١ .

وفيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر أغسطس :

٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقتلر ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .

٤ أغسطس سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الإيجار عن الشهر الحالي .

٩ أغسطس حصلت الشركة مبلغ ٥٧٠٠ جنيه من العملاء .

- ١٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جيه نقداً .
- ١٤ أغسطس إنترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جيه على الحساب .
- بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦١٩٠ جيه تحصل منها نقداً ٤١٩٠ جيه .
- ١٧ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٤٦٧٠٠ جيه ، تحصل منها ٢١٢٠٠ جيه .
- ٢٠ أغسطس سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (١٠٠٠٠ جيه) .
- ٢٣ أغسطس إنترت الشركة بضاعة إضافية بمبلغ ٢٠٠٠ جيه نقداً وسددت ثمن العدد والأدوات التي تم شراؤها في الشهر السابق .
- ٢٦ أغسطس سددت الشركة للخصم مبلغ ١٥٠٠٠ جيه ، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ جيه .
- ٢٨ أغسطس بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٢٥٠ جيه ، سدد منها ٤١٠٠ جيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٢٢٢٠٠ جيه ، منها ٢٢٢٠٠ نقداً والباقي على الحساب .
- ٣٠ أغسطس بلغت المبيعات والأجور المستحقة والسددة بالكامل عن الشهر ٤٥٠٠ جيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٨٨٠ جيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٦٠٠ جيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٨/١٤ حتى تاريخه ١٠٩٠٠ جيه لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات المتنوعة ١٣١٠ جيه تحصيل نقداً .

المطلوب :

- ١ - بالاستماعة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات الأستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية الإفتاحية لشهر أغسطس فيها .
- ٢ - قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر أغسطس ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .
- ٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة لإعداد الحساب الختامي .

التمرين السابع :

فيما يلي قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال لشركة المعلمين للخدمات والتجارة :

أولاً قيود الإقفال :

١٩٩٤/٧/٣١	من مذكورين :		
	ح/ا مبيعات بضاعة	٢٨٠٠٠	
	ح/ا مبيعات الخدمات	٣٦٧٤٠	
	ح/ا إيرادات متنوعة	٣٢٦٠	
	<u>إلى ح/ا الحساب الختامي</u>	٦٨٠٠٠	
	من ح/ا الحساب الختامي		٢٧٥٠٠
	إلى مذكورين :		
	ح/ا الأجور والمرتبات	١٤٢٢٠	
	ح/ا المصروفات الإدارية	٢٢٣٠	
	ح/ا مصروفات الصيانة	٣٥٥٠	
	ح/ا مصروفات الدعاية والإعلان	١٤٠٠	
	ح/ا المياه والإنارة	٤٠٠	
	ح/ا الوقود والزيوت والقوى المحركة	٢٥٠٠	
	ح/ا القوائد المدينة على القروض	٢٠٠	
	ح/ا مصروفات التأمين ضد الحريق	١٠٠٠	
	ح/ا الإيجار	٢٠٠٠	
١٩٩٤/٧/٣١	من ح/ا الحساب الختامي		؟
؟	إلى ح/ا الأرباح المحجزة	؟	

ثانياً : ميزان المراجعة بعد الإقفال

إسم الحساب	أرصدة مدين	أرصدة مدنية
أراضى		٥٦٠٠٠
بلى		٤٢٠٠٠
آلات ومعدات		٦٨٠٠٠
عملاء		٤٠٠٠٠
أوراق قبض		١٠٠٠
تقنية		١٤٣٠٠٠
رأس المال	?	
الأرباح المحصورة	٦٤٥٠٠	
مكتسبون	٨٣٥٠٠	
قرض البنك	٥٢٠٠٠	
	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠

المطلوب :

- ١ - قم باستكمال قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال .
- ٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال .
- ٣ - قم بإعداد الحساب الختامي عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر نهاية الشهر .

التصديق الثامن :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة قبل وبعد الإقفال
لأحدى الشركات التجارية في ١٩٩٣/١٢/٣١ .

أولاً : ميزان المراجعة قبل الإقفال فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

مبلى ومخصص إهلاك مبلى	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
إهلاك مبلى		٦٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
إهلاك أثاث وتركيبات		٥٠٠٠
أجور ومرتبات	٢٠٠٠	١٧٠٠٠
سـاهـ وإدارة		١٥٠٠
تكلفة بضاعة مباعه ، مبيعات بضاعة	٦١٠٠٠	٣٨٠٠٠
مصروفات بيعه		٤٠٠٠
إيرادات متنوعة	١٥٠٠٠	
أرباح محجوزة	٤٠٠٠	

ثانياً : ميزان المراجعة بعد الإقفال فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

مبلى ومخصص إهلاك	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
أجور ومرتبات مستحقه	٢٠٠٠	
أرباح محجوزة	؟	

المطلوب :

إجراء قيود الإقفال التى تعتقد أن المحاسب قام بإعدادها فى ١٩٩٣/١٢/٣١
وتجديد صافى ربح أو خسارة الفترة ورصيد الأرباح المحجوزة بعد الإقفال .

الفصل السادس

في

المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا في الفصل السابق إلى كيفية تحليل العمليات الثلثة والمنجرة إلى طرفيها المدين والدائن وفقاً لقاعدة القيد المزدوج ، وعرفنا كيف يتم لبات هذه العمليات في حسابات الأستاذ التي فسمناها إلى مجموعتين أحدهما مدبنة بطبيعتها (وتشمل حسابات الأصول والمصروفات) والآخرى دائنة بطبيعتها (وتشمل حسابات الخصوم والإيرادات) ولنتقنا بعد ذلك إلى دورة الإجراءات المحاسبية التي يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة ، وتحديد مركزه المالي في نهاية الفترة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة على وجه الدقة يقتضى الانتظار حتى انتهاء حياة المشروع بصفة نهائية . غير أن الوقوف على مدى تقدم المشروع في تحقيق أهدافه التي انشأ من أجلها تعتبر من الأمور الضرورية التي يهتم بها المديرون والمستثمرون والجهات الخارجية ، وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة توفير معلومات محاسبية عن نتائج عمليات المشروع وتحديد مدى نجاحه في تحقيق أهدافه على فترات زمنية متقاربة . وقد أطلقنا على كل من هذه الفترات اصطلاح « الفترة المحاسبية » . ومع بر هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة في اتخاذ الكثير من القرارات في الوقت المناسب . ومن بين هذه القرارات ، قرارات التوسع أو الانكماش

فى نشاط المشروع ، وقرارات التحول إلى أنشطة أخرى جديدة أو الاستمرار فى النشاط الحالى ، وما إلى ذلك . ولهذه الأسباب وغيرها يتم اعداد الحسابات الختامية لكل فترة محاسبية والميزانية العمومية فى نهايتها .

هذا ويقتضى اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية كل فترة محاسبية افتراض توقف نشاط المشروع أو انقطاعه فى ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة . ويتطلب هذا الانقطاع أو التوقف المفترض ضرورة ان تتم تسوية أرصدة الحسابات المستمرة ، كما سيأتى شرحها لاحقاً لما يجب ان تكون عليه فى ذلك التاريخ حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التى تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً .

ونرجع الحاجة إلى إجراء تسوية العمليات المستمرة فى نهاية الفترة المحاسبية إلى بعض أو كل الأسباب التالية :

(أ) تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، سواء كان ذلك بصفة كلية أو جزئية عن طريق إستخدامها أو استفاد خدماتها فى مزاوله نشاط المشروع .

(ب) الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون اثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

(ج) الزيادة المستمرة فى اكتساب الإيرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً .

(د) الزيادة المستمرة فى الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون اثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

لذلك سوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات تسوية الحسابات اللازمة لتحقيق المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات ، حيث نبدأ بالتعرف على العمليات الثابتة والجزئية وتحديد ما إذا كانت مستمرة أم متتية ، وننتقل إلى معالجة تحول الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المقدمة ، وتكلفة البضاعة

الباعة ، وتكلفة المآراد والمهمات المستخدمة ، ثم تعرض للديون المعدومة من كرسدة حسابات العملاء ، وإهلاك الأصول الثابتة ، والمصروفات والإيرادات المستحقة ، ونتهى بملخص آثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة وورقة العمل . وسوف تكون إجراءات التسوية فى هذا الفصل فى أبسط صورها على أن ترك المعالجة التفصيلية المتعمقة لما سوف يرد فيما بعد .

٢ - العمليات الثامة والمنجزة والعمليات المنتهية الآثار والعمليات مستمرة الآثار :

تطلب المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، فى ظل استمرار نشاط المشروع على مدى عدد غير معروف من الفترات المحاسبية ، ضرورة تحديد نصيب الفترة التى يتم إعداد الحساب الختامى عنها من إيرادات ومصروفات محدداً دقيقاً . والواقع أن عمليات الإيرادات بالمصروفات تتم على مدار الفترة ويتم إيجانها دفترها وتر-يلها لحساباتها إذا كانت نامة ومنجزة ، كما سبق وذكرنا .

غير أن العمليات الثامة والمنجزة التى تقع خلال الفترة المحاسبية (لو لهذا الغرض فى فترات محاسبية سابقة) قد تنسب الآثار المترتبة عليها خلال الفترة المحاسبية أو قد تمتد آثارها لتتخطى عدداً من الفترات المحاسبية . وسوف نطلق على الأولى العمليات المنتهية ونطلق على الثانية العمليات المستمرة .

والعمليات المنتهية هى التى تقع خلال الفترة المحاسبية وتنتج كل آثارها خلال نفس الفترة . فمجرد شراء البضاعة مثلاً ، ولو تمت نقداً تعتبر فى حد ذاتها عملية تامة ومنجزة ولكنها غير منتهية الآثار . ذلك لأن البضاعة يتم شراؤها لأغراض إعادة بيعها بنية تحقيق أرباح من وراء ذلك . فما لم يتم بيع البضاعة لتتج كل الآثار المتبقاة من شراؤها لأغراض إعادة بيعها تكون عملية الشراء غير منتهية الآثار . والعمليات المنتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية تنطوى على ما يتم سداده نقداً من مصروفات مقابل خدمات تم الحصول عليها بالفعل ، كالحصول على خدمات الطابعين وسداد الأجور

مقابل ذلك ، أو الحصول على خدمات المبنى المستأجر مقابل سداد الايجار (الأجرة) ، وما يتم الحصول عليه نقداً من إيرادات مقابل خدمات أدت بالفعل أو أصول يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها ويتم بيعها بالفعل . أما إذا كان العاملون قد أدوا الخدمات في الفترة المحاسبية ولم يحصلوا على الأجرة إلا في الفترة التالية ، أو كانت البضاعة قد تم بيعها لعملاء خلال الفترة المحاسبية ولم تحصل قيمتها إلا في الفترة أو الفترات التالية ، فإن العملية وإن كانت تامة ومنجزة إلا أن آثارها قد امتدت للفترة التالية ، وبالتالي فهي غير متبهة الآثار خلال الفترة المحاسبية التي وقعت فيها .

وحيث أنه يكون لكل عملية تامة ومنجزة يتم اثنائها دفترياً طرفان ، فإنها قد تكون متبهة الآثار في أحد طرفيها ومستمرة الآثار في الطرف الآخر . فشراء آلات نقداً مثلاً يؤدي إلى جعل حساب الآلات في الأصول مديناً ويؤدي إلى جعل حساب التقديرات في الأصول أيضاً دائناً . وهذه العملية من حيث آثارها على التقديرات فهي متبهة ، فقد نقصت التقديرات ضمن الآلات وانتهى الأمر . أما بالنسبة للآلات فهي غير متبهة فالآلات لا يتم شرائها لمجرد الرغبة في ذلك ، وإنما يتم شرائها لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية عمادة لعدد من الفترات المحاسبية . وهي تنتج خدماتها على مدار عدد من الفترات المحاسبية ومن ثم فهي عملية مستمرة ما دامت الآلات يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية . أما إذا كان قد تم شراء الآلات مقابل سداد قيمتها آجلاً (دفعة واحدة أو بالتقسيط) ، وامتد هذا الأجل للفترة المحاسبية التالية فإن كل من الآلات والالتزام بسداد قيمتها مستقبلاً يعتبر متجاً لآثار مستقبلية تستمر إلى ما بعد إنتهاء الفترة المحاسبية ، ومن ثم فكلاهما مستمر . هنا بينما سداد الأجر نقداً تعتبر من العمليات المنتهية بكلا طرفيها كما سبق ذكره .

فالعمليات المستمرة إذن هي التي تمتد الآثار المترتبة على أحد طرفيها أو كلاهما إلى فترات محاسبية مقبلة بالإضافة إلى إمكانية استفادة الفترة المحاسبية التي تمت وأنجزت فيها بصفة جزئية من هذه الآثار . وتصبح للمشكلة هي تجزئة هذه الآثار على الفترات المحاسبية المستفيدة منها ، حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تتعلق بها . ومن هنا تنشأ الحاجة إلى إجراء التسويات

اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية على الحسابات التي تطوى على عمليات مستمرة بغية تحديد نصيب الفترة المحاسبية من آثارها وما يخص الفترات التالية .

وسوف نتناول هذه التسويات في النقاط الأربعة السابق ذكرها وهي كالآتي :

- **تحول الأصول إلى مصروفات** خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق استخدامها أو استهلاكها في مزاولة نشاط المشروع .

- **المصروفات المستحقة** : وهي تمثل الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل : اادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

- **الايرادات المقلعة** : وهي تمثل الزيادة المستمرة في اكتساب الايرادات التي أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات ، بتحصيل قيمتها مقدماً .

- **الايرادات المستحقة** : وهي تمثل الزيادة المستمرة في الايرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

وسوف نتناول كل من هذه النقاط على النحو التالي :

٢ - ١ تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم اقتناء الأصول (شراؤها) لأغراض الاستعانة بخدماتها في تأدية عمليات المشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن استهلاكه في عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي إلى نقص عمره الإنتاجي بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدي إلى نقص قيمته عما كانت عليه في بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم في تحقيق الايرادات ، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الايرادات . ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذه التكلفة التي نغلت إلى مصروف .

لما إذا كان الأصل من الأصول المتداولة ، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية في مزاولة نشاط المشروع . فلبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها . وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، ومن ثم تحول تكلفة ما تم بيعه من بضاعة إلى مصروف .

كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية ، فهي عند السداد ليست مصروفاً حيث تتحول إلى مصروف على مدار عدد من الفترات المحاسبية . وإنما هي أصل من الأصول الذي يؤدي إلى توفير خدمات مستقبلية عند سداد قيمته .

ويتناول هذا البند إجراءات التسوية المرتبطة بتحول الأصول إلى مصروفات على النحو التالي :

٢ - ١ - ١ المصروفات المقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الإيجار الذي يسد مقدماً في انتظار الحصول على خدمات الشيء المستأجر ، وأقساط التأمين المسددة مقدماً في انتظار الاستفادة بنطاء التأمين لفترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدماً ، والأقساط المسددة مقدماً من تحت حساب المياه والانارة ، والمبالغ المسددة لجهات الاعلام المختلفة من تحت حساب الدعاية والاعلان عن نشاط المشروع لمدة تزيد عن الفترة المحاسبية الحالية .

ولنفترض مثلاً أن شركة راشد للتجارة تستأجر المكان الذي تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل إيجار سنوى قدره ٢٤٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في أول إبريل من كل سنة مقدماً . ولنفترض أن الشركة تكونت في أول إبريل ١٩٩٣ ، على أن تنتهي الفترة المحاسبية الأولى في ١٩٩٣/١٢/٣١ ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١/١ وتنتهى في ١٢/٣١ من كل عام .

فنعلمنا نقوم الشركة بسداد الإيجار عن السنة في ١٩٩٣/٤/١ يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء القيد الآتى :

١٩٩٣/٤/١

من ح/ الأيجار

٢٤٠٠

إلى ح/ التقديرة

٢٤٠٠

سداد الأيجار عن ستة ابتداء من ١٩٩٣/٤/١

ويتم ترحيل طرفي القيد حيث يجعل حساب الأيجار مدينياً ، ويجعل حساب التقديرة دائئاً . وفي ١٩٩٣/١٢/٣١ ، بعد ترصيد الحسابات وإعادة ميزان المراجعة ، يتم انتقال حساب الأيجار بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقاً للاجراءات. السابق عرضها في الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الأيجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ إلى ١٩٩٣/١٢/٣١) الأيجار الخاص بالتسعة عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في فترة المحاسبية التي تبدأ في ١٩٩٤/١/١ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يمكن أن يقوم المحاسب بتسوية حساب الأيجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما هي الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إنشاؤها في الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المتبقية في مثالنا الجارى هو إيجار تسعة أشهر ، بينما رصيد حساب الأيجار يمثل إيجار ستة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الأيجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل إقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالي :

١٩٩٣/١٢/٣١

من ح/ الأيجار للمقسم (أصل)

٦٠٠

إلى ح/ الأيجار (مصرف)

٦٠٠

تسوية حساب الأيجار لتحديد ما يخص

الفترة المحاسبية

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مديناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه تمثل إيجار تسعة أشهر ويتم اقفاله في الحساب الختامي ، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مديناً بمبلغ ٦٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف في الفترة التالية . ويظهر حسابي الايجار والايجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية .

منه	ح/ الايجار	له
٢٤٠٠	٩٣/٤/١	٦٠٠ من ح/ الايجار المقدم
		١٨٠٠ من ح/ الحساب الختامي
٢٤٠٠		٢٤٠٠

منه	ح/ الايجار المقدم	له
٦٠٠	٩٣/١٢/٣١	٦٠٠ رصيد (مزاية)
٦٠٠		٦٠٠

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء المنطقي . فالأصول شيء موجود والمصروفات شيء قد نفذ بعد أن كان موجوداً . ومن المنطقي أن يتحول جزء من الأصول إلى مصروفات عندما تستنفد هي أو تستنفد خدماتها المحددة لقيمتها بصفة جزئية . فالسيارة المستعملة تنخفض قيمتها نتيجة استعمالها ولكنها لا يمكن إرجاع المستعمل من خدماتها إليها لتعود جديدة من جديد . ويترتب على ذلك أنه بدلاً من اعتبار المصروف المقدم مصروفاً عند سداد ، وحيث لم يتم الحصول على الخدمات

المتوقعة من سداده ، فهو أولى بالاعتبار أصلاً من الأصول القادرة على توفير الخدمات مستقبلياً . وترتيباً على ذلك فإنه بدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق حمل حساب الايجار مدنياً ، فإنه يتعين على المحاسب أن يقوم بإببات الايجار مقدماً بإجراء القيد التالي :

٢٤٠٠ من ح/ الايجار المقدم (أصل) ١٩٩٣/٤/١

٢٤٠٠ إلى ح/ النقدية

إببات سداد الايجار مقدماً عن سنة

من ١٩٩٣/٤/١

وترحيل طرفي القيد يصبح حساب الايجار المقدم ، وهو من حسابات الأصول ، مدنياً بمبلغ ٢٤٠٠ . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية (إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بتسهيها من الايجار . ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم . وهو من الأصول لمعرفة ذلك الجزء الذي تحول منه إلى مصروف يخص الفترة المنتهية وذلك الجزء الذي يبقى في الأصول ليخدم فترات تالية . كل ذلك بحيث تتحمل الفترة بما يخصها من تكلفة هذا الأصل التي تحولت إلى مصروفات خلالها ، ويتم بإجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية .

١٨٠٠ من ح/ الايجار ١٩٩٣/١٢/٣١

١٨٠٠ إلى ح/ الايجار المقدم

تحمل حساب الايجار بما يخص الفترة من

ايجار تم سداده مقدماً

وترتب على ترحيل القيدتين السابقين أن يظهر حسابي الايجار والايجار المقدم كالآتي :

منه	حساب الايجار تقدم	له
٢٤٠٠	٩٢/٤/١	١٨٠٠ من ح/ الايجار
		٦٠ رصيد (ميزانية)
٢٤٠٠		٢٤٠٠

منه	حساب الايجار	له
١٨٠٠	٩٢/١٢/٣١	إلى ح/ الايجار المقدم

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بفيود الاقفال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتدولة ، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . ويظهر حسابي الايجار ، والايجار المقدم في ١٩٩٤/١٢/٣١ بعد إجراء قيد تسوية وقيد الاقفال كما يلي :

منه	حساب الايجار المقدم	له
٦٠٠ رصيد	٩٤/١/١	٩٤/١٢/٣١ من ح/ الايجار
٢٤٠٠ إلى ح/ التقديرات	٩٤/٤/١	٩٤/١٢/٣١ رصيد (ميزانية)
٣٠٠٠		٣٠٠٠

منه	ح/ الايجار	له
٢٤٠٠	٩٤/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١ من ح/ الحساب الختامي
٢٤٠٠		٢٤٠٠

(عليك أن تقوم بإجراء قيود اليومية التي تم ترحيلها للهدس الحسابي)

ولا شك في أفضلية الطريقة الأخيرة منطقياً لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العملية . وعند سداد المصروف مقدماً يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستند الخدمات التي أدت إلى - سده - فتتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به . وما ينطبق على الإيجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين المقدمة والقوائد المدينة المقدمة أو أي عنصر من عناصر المصروفات الأخرى التي يتم سدادها مقدماً وتغطي أكثر من فترة محاسبية واحدة . وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد .

٢ - ١ - ٢ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن يمتلكها في لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مراولة الأنشطة المختلفة الوحدة فإن ذلك يزيد مخزون الوحدة من هذه الأصول ، وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء - عا - ، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه . ويعني آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على إيرادات الدورة المحاسبية بمقدار ما يطرأ عليها من نقص نتيجة البيع أو الاستخدام .

وفيما يخص بالبضاعة ، فإننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة . عند - يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينياً (وهو من حسابات الأصول) مقابل جعل حساب الثقلية أو الدائون دائناً بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة . وعندما تتحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مدينياً بهذه التكلفة مقابل جعل حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائناً بها ، هنا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف نرجع معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذي يجعل -/ تكلفة البضاعة المباعة مدينياً و

ح/ البضاعة دائماً من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فعند شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلاً أن شركة عتار للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٩٨٠٠ حيه منها ٥٤٠٠ نقداً والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتي :

٩٨٠٠ من ح/ المواد والمهمات (أصول) تاريخ الشراء

إلى مذكورين :

٥٤٠٠ ح/ النقدية

٤٤٠٠ ح/ الدائون (الموردين)

يثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦٨٠٠ حيه - وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد - فإنه يلزم في هذه الحالة اقتصاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي :

٦٨٠٠ من ح/ المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات) تاريخ نهاية

٦٨٠٠ إلى ح/ المواد والمهمات (أصول) الفترة

تسوية حساب المواد والمهمات بما

تم استهلاكه منها

وترحل هذين القيدتين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابي المواد والمهمات، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي :

ح/ المواد والمهمات			منه
لـ			
تاريخ آخر الفترة	من ح/ المواد والمهمات المستخدمة	٦٨٠٠	إلى مذكورين
آخر الفترة	رصيد (مبزوطة)	٣٠٠٠	
		٩٨٠٠	٩٨٠٠

منه	إلى حد المواد والمهمات	تاريخ	أخير الفترة	لـ
٦٨٠٠				

ثم يقل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي ، ويظهر
رصيد المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

٢ - ١ - ٣ الديون المدونة :

نشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو
بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام
عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم
من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق . وبالتالي تكون
عملية البيع تامة ومنجزة ومنتهية في أحد طرفيها حيث تسلم العميل البضاعة ، وأقرارها
مستمرة في الطرف الآخر حيث ما زال العميل مدينًا بالقيمة . وطبقاً للأعراف
المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن "إيرادات تتحقق بتمام واقعة البيع ، ومع ذلك فقد
يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو
لآخر بما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية .
ولذلك فإنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر ، يتم في نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون
المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه ، ويحمل الحساب
الختامي بهذه القيمة المقدرة . ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم إمكانية
تحصيلها من العملاء اصطلاحاً (الديون المدونة) ، وتعد من الخسائر التي يمكن
معالجتها معاملة المصروفات ، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً
فيه فيطلق عليها الديون المشكوك في تحصيلها وتعتبر الديون المشكوك فيها خسائر
محتملة تعالج معاملة المصروفات . غير أن المبلغ الذي يتم تقديره للديون المشكوك في
تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المشكوك فيها
تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب
يخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه « مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها وأمر معالجة الديون المعلوم
لنترض لها بالتفصيل في مكان لاحق ، وسوف نكتفي هنا بلجها قيد التسوية على
افترض أن قيمة الديون المشكوك فيها قد تم تحصيلها .

ولنفرض مثلاً رصيد العملاء في نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ
٩٣٢٠٠ جنيه . غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم
٢٤٥٠ جنيه يعد مشكوكاً في تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة
المحاسبية ، فيجعل حساب الديون المشكوك فيها مدينياً وحساب مخصص الديون المشكوك
فيها دائناً بـ ٢٤٥٠ جنيه كالآتي :

٢٤٥٠	من حـ الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية
٢٤٥٠	إلى حـ مخصص الديون المشكوك فيها	الفترة
	تكوين مخصص للديون المشكوك في	
	تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية	

ونظراً لأن الديون المشكوك فيها تعالج كحسابات المصروفات ، فإنها تقفل في
الحساب الختامي . ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامها بعد ، فإن افعالها
في الحساب الختامي يعني تحميل المراتب الفترة بمبلغ يخصص لمقابلة هذه الديون
المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلاً . ويعتبر المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها
ويظهر في الميزانية العمومية إما في جانب الخصوم بنفس إشارته وهي طريقة غير
مستحبة للعرض ، أو مطروحاً من حسابات العملاء في جانب الأصول طرْحاً شكلياً ،
وهي الطريقة المفضلة . وبالتالي يكون صافي حسابات العملاء بعد طرح المخصص
مثلاً للحسابات الجيدة . وعندما يتم التحقق من اعدام دين في الفترة أو الفترات
اللاحقة ، فإن وجود المبلغ الخاص به في حسابات العملاء يفقد ما يبرره من إمكانية
تحصيله فيما بعد . وترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء
وذلك يجعلها دائنة به مقابل جعل حـ مخصص الديون المشكوك فيها مدينياً .

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها
في نهاية الفترة المحاسبية للمثال الولد بعاليه كما يلي :

لقيمتهما كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول . وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الإيرادات التي تحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تمل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه ، ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الانتاجي المقدّر لها .

فمثلاً إذا قامت الشركة العربية للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالحاً للاستعمال ويلزم هدمه وإحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للإيرادات بطريقة مرضية . وبعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للأصل بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً ، والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت التي تتحول إلى مصروف نتيجة استخدامه وأسباب أخرى « قسط الاهلاك السنوي » ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك وإجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة » . ويعتبر قسط الاهلاك السنوي (والذي يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها .

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد ، فإننا سوف نكتفي هنا بعرض مختصر لطريقة يطلق عليها « طريقة القسط الثابت » وتتطلب هذه الطريقة ما يلي :

- ١ - تحديد تكلفة الأصل .
 - ٢ - تحديد حياته الانتاجية المقدرة .
 - ٣ - تقدير قيمته كخردة أو كنفاس .
- ويتحدد قسط الاهلاك بعد ذلك كالآتي :

تكلفة الأصل - قيمت كدفلة أو حردة أو ففانض

قسط الاءلاك عن الفقرة = _____

عدد فترات حيله الإناحية المدة

وتطهير هذه الطريقة على مبنى الشركة العربية للتجارة يكون قسط الاءلاك

السوى كالأنى :

٩٠٠٠ - ٤٩٠٠٠

قسط الاءلاك السوى = _____ = ٢٠٠٠ جيه

٢٠

وعندما يتحدد قسط الاءلاك عن الفقرة المحاسبية بحمل على حـ
«الاءلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب مخصص لتجميع أقساط
الاءلاك حتى ينتهى العمر الإناحي للأصل يطلق عليه «حساب مخصص الاءلاك»
دائماً كما يتضح من القيد التالى :

٢٠٠٠	من حـ/ الاءلاك - مبنى	تاريخ نهاية
٢٠٠٠	إلى حـ/ مخصص الاءلاك - مبنى	العام
	اثبات إهلاك للمبنى عن العام	

ويقفل حساب الاءلاك فى الحساب التخطى باعتباره من حسابات المصروفات،
ويعالج حساب مخصص الاءلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث
الاطهار فى الميزانية العمومية . فيمكن اظهاره فى جانب الخصوم باعتباره من الحسابات
الثابتة بطريقتها ، أو يمكن طرحه من الأصول (للمعينة) فى جانب الأصول من
الميزانية طرحاً شكلياً .

٣ - المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية
من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتى لم تسدد
قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجر المستحقة ،
الموائد للمدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة ،

وما إلى ذلك . ونشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة (وفي بعض الأحيان السلعة كالمياه والأتارة مثلاً) بمرور الزمن . مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبياً . فخدمات العاملين مثلاً يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه جرت المادة - تسهيلاً للأجور أو المحاسبية - أن لا تسجل الأجور دفترياً إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي إلى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات ، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عاملها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أدائها خلال الفترة المحاسبية ١٧٣٠٠ حيه بينما ما تم سداها فعلاً خلال الفترة بنع مقداره ١٢٨٠٠ حيه ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة .

٤٥٠٠	من حـ / الأجور	تاريخ نهاية العام
٤٥٠٠	إلى حـ / الأجور المستحقة	
	إثبات الأجور المستحقة للعاملين	
	والتي لم تسدد بعد	

ويظهر حساب الأجور والأجور المستحقة في هذه الحالة كالآتي :

حـ / الأجور المستحقة		حـ / الأجور المستحقة	
١٢٨٠٠	إلى حـ / القديمة	١٧٣٠٠	رصيد (بقفل في الحساب
٢٥٠٠	إلى حـ / الأجور المستحقة		المتبقى)
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

ش	ح/ الأجر المستحق (التزم)			ل
٤٥٠٠	رصيد (التزام في الميزانية)	آخر الفترة	٤٥٠٠	من ح/ الأجر
٤٥٠٠			٤٥٠٠	تاريخ آخر الفترة

ويقتل حساب الأجر في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من المدينين فعلاً سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر رصيد حساب الأجر المستحق في الالتزامات العمومية حتى يتم سدده .

وما يطبق على الأخير بسحب على باقي عناصر المصروفات المستحقة .
في سبيل زيادة الايضاح بند الموائد مثلاً . لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادات مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما ينبغي هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلاً أن محلات عبد المجيد التجارية قد اقترضت من البنك ٦٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ١٢٪ وذلك بتاريخ ١٠/١/١٩٩٣ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد المجيد هو ١٢/٣١ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ١٩٩٣/١٢/٣١ ؟

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفري في هذا المصد . غير أن محلات عبد المجيد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٩٣/١٢/٣١ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي ($60000 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12}$) ١٨٠٠ جنيه . ويجرى إثبات قيد التسمية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

إببات القوائم المستحقة على فرض البنك حتى

تاريخ نهاية السنة .

ويقتل حساب القوائم بعد تسويته كالمادة في الحساب الختامي بينما يظهر
رصيد حساب القوائم المستحقة ضمن بنود الائتمات في الميزانية العمومية (وعليك
القيام بذلك) .

٤ - الإيرادات المستحقة :

يؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول ، وفي بعض الأحيان تجد أن الإيرادات
تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويتروّب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة
مع مرور الزمن. غير أن هذا التدفق المستمر للإيرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب
إثباته دفترياً بصورة لحظية ، وكما هي العادة - فإنه تسهيلاً للأجرايات المحاسبية في
هذه الحالة - يؤجل إثبات الإيرادات دفترياً حتى تقضى فترات زمنية ملائمة ، حتى
يتم في شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحصيلها مثلاً أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل
الوحدة المحاسبية بسلدها . وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا
الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الإيرادات تصبح
مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسلدها حتى تاريخ لاحق
لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات
في أوراق مالية . فرغم أن هذه القوائم يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ
التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب - تطبيقاً
لبداً المقابلة السليمة للإيرادات بالمصرفات التي تخص الفترة المحاسبية - وقياساً على
القوائم المدينة - أن يقوم بتسوية الإيرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب
الإيرادات وإظهار الأصول المقابلة لها في الميزانية .

ولنفترض مثلاً أن شركة النيل التجارية تستثمر ٤٠٠٠ جنيه في سندات

حكومية تحمل سعر قائدة ١/٦ سنوياً تسدد نصف سويماً من تاريخ الشراء . ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١٩٩٣/٤/١ وأن سنتها المالية تنتهي في ١٩٩٣/١٢/٣١

وعلى هذا الاساس تستحق القوائد على هذه السندات في ١٠/١ . ٤/١ من كل عام وعندما تحصل الوحدة على القوائد نصف السنوية في ١٠/١ يجرى إليها بالقيد الآتي :

١٢٠٠ ن حـ/ القوائد (أصول) ١٩٩٣/١٠/١

١٢٠٠ إلى حـ/ القوائد الدائنة (إيرادات)

تحصيل القوائد على سندات الحكومة

لمدة نصف سنة ($\frac{7}{12} \times \frac{7}{100} \times 40000$)

وفي ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب القوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ إلى ١٢/٣١ والتي لن تحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية ، ويقوم بإجراء قيد التسوية التالي :

٦٠٠ من حـ/ القوائد الدائنة المستحقة (أصول) ٩٣/١٢/٣١

٦٠٠ إلى حـ/ القوائد الدائنة (إيرادات)

تسوية حساب القوائد الدائنة بالقوائد الدائنة

المستحقة حتى نهاية العام ($\frac{2}{12} \times \frac{7}{100} \times 40000$)

وبذلك تتضمن إيرادات السنة القوائد الدائنة التي تم اكتسابها فيها (١٨٠٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقتدر (التقديرات والقوائد الدائنة المستحقة) . ويقفل حساب القوائد الدائنة في الحساب الختامي ويظهر حساب القوائد الدائنة المستحقة في حسابات الأصول في الميزانية (أصول متداولة) . وما يسرى على القوائد الدائنة ينسحب على باقي عناصر الإيرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسهمرة والإيجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

٥ - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكمما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسد ليجار المكان الذي تشغله مقدماً للغير مثلاً ، يمكن لها أن تحصل على ليجار المكان الذي نمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدماً . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز احتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدماً قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدات المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الإيرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها - بينما الخدمات التي تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات في الفترة التي يتم أداء الخدمات فيها - فإن مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن يتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلاً شركة الأمانة التجارية توجر أحد مبانيها للغير مقابل ليجار سنوي قدره ٤٨٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ إبرام العقد في ١٩٩٢/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دقترياً كالآتي :

٤٨٠٠٠	من ح/ا التقبيلة	٩٢/٧/١
٤٨٠٠٠	إلى ح/ا الايجار الدائن المقدم	
	إثبات تحصيل ليجار المبني عن سنة	
	اعتباراً من ٩٢/٧/١	

· ونلاحظ أننا جعلنا حساب الايجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم - التزامات) داتناً بالقيمة بدلاً من حساب الايجار الدائن (وهو من حسابات الإيرادات) اتباعاً لنفس الطريقة الثانية التي عرضناها سلفاً في معالجة الايجار (الدائن) المقدم .

وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٩٢/١٢/٣١ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية
التالى :

٩٢/١٢/٣١	من ح/ الأيجار الدائن للمقدم	٢٤٠٠٠
	إلى ح/ الأيجار الدائن	٢٤٠٠٠
	تسوية حساب الأيجار الدائن المقدم فى	
	حساب الأيجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقلل رصيد حساب الأيجار الدائن ضمن بنود الإيرادات فى الحساب الختامى
ويظل رصيد حساب الأيجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العمومية
وعليك القيام بذلك .

٦ - ملخص لآثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة :

يخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ،
،ينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم
تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر .
ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط
على الصفحة التالية :

٧ - ورقة العمل وقبود التسوية وقبود الاقفال :

نمرضا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قبود الاقفال
واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم نمرضا فى البنود السابقة من الفصل
الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وهرنا ضرورة إتمام ذلك فى نهاية
الفترة المحاسبية .

جدول ملخص آثار التسويات المرتبطة بالعمليات المستمرة

سبب التسوية	أثر التسوية على حسابات الفترات الحالية والمعلقة الحالية		
	الفترة السابقة أو الفترة الحالية	الفترة الحالية	الفترة أو الفترات المعلقة
١ - تحميل الأصول إلى مصروفات .	تحميل عدد السداد أو الشراء في حسابات الأصول بحمل هذه الحسابات مدونة بها .	تحول الخدمات المستفدة أو الكمية المستفدة إلى مصروفات بحمل حسابات الأصول مدونة بها .	سابقه يحال في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة .
٢ - للمصروفات المسحقة	تحميل المصروفات مدونة بها مقابل حمل الإيرادات مدونة .	تحميل الأصول مدونة بها مقابل حمل الإيرادات مدونة .	عدد الإيرادات
٣ - الإيرادات المسحقة	تحميل الأصول مدونة مقابل زيادة الإيرادات بالقيمة .	تحويل الأصول المدونة إلى إيرادات بمقابل ما يتم اكتسابه منها بإتمام الخدمات المستقبلية بحول إلى إيرادات بإتمام تلك الخدمات .	ما يبقى يحال في إيرادات خدمات في المستقبل بحول إلى إيرادات بإتمام تلك الخدمات .
٤ - الإيرادات المقدمة	تحميل الأصول مدونة مقابل زيادة الإيرادات بالقيمة .	تحويل الأصول المدونة إلى إيرادات بمقابل ما يتم اكتسابه منها بإتمام الخدمات المستقبلية بحول إلى إيرادات بإتمام تلك الخدمات .	ما يبقى يحال في إيرادات خدمات في المستقبل بحول إلى إيرادات بإتمام تلك الخدمات .

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة ، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيداها بالحبر بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيداها بالرماس حيث أنها تقفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستش منها حسابات للخدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام .

ويستحسن في كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحرر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام . وبمضى ذلك أن قبود التسوية لا بد وأن تسبق الأقفال حتى تتحقق - المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات .

وتتطلب عملية إجراء التسويات في نهاية العام على العديد من التفاصيل التي تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة في تنظيم عمليات آخر العام من إجراءات تسويات وإقفال حسابات وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً « ورقة العمل » Work Sheet . وورقة العمل هذه لا تدعو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبياً ، وتنقسم إلى عدد من الأعمدة ، تساعد في تنظيم هذه العمليات . وتحتوي ورقة العمل في العادة على الخانات الآتية :

- ١ - خانة لاسم الحساب .
 - ٢ - خانتان لميزان المراجعة بجمالية المدين والدائن قبل إجراء التسويات .
 - ٣ - خانتان لإثبات عمليات التسويات .
 - ٤ - خانتان لميزان المراجعة بجمالية بعد إجراء التسويات .
 - ٥ - خانتان للحساب الختامي إحداهما للمصروفات وتمتمها الحسابي إذا كانت نتيجة العمليات ربحاً والأخرى للإيرادات وتمتمها الحسابي إذا كانت نتيجة العمليات خسارة .
 - ٦ - خانتان للميزانية العمومية إحداهما للأرصدة المدينة في ميزان المراجعة بعد الأقفال والأخرى للأرصدة الدائنة في ذات الميزان .
- وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء قبود التسوية وقبود الإقفال وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل . ويظهر نموذج ورقة العمل بخاناتها المختلفة على النحو التالي :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١

إسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

وفيما يلي مثالا يوضح كيفية إستخدام ورقة العمل في إجراء التسويات وإتقال الحسابات وإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

٧ - ١ مثال :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة لشركة الأهرام للتجارة والخدمات في ١٩٩٢/١٢/٣١ وذلك قبل إجراء التسويات :

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	
معمولات	٦٢٠٠	
دائون	٥٠٠٠٠	
مبيعات بضاعة	٢١٩٠٠٠	
مبيعات خدمات	٦٤٨٠٠	
بضاعة		٢٢٠٠٠٠
السيارات		٤٠٠٠٠
مبنى		٩٠٠٠٠
عدد وأدوات		١٠٠٠٠
عملاء		٧٠٠٠٠
مواد ومهمات		٥٤٠٠٠
دعاية وإعلان		٦٦٠٠٠
أسجور		١٥٠٠٠
لحجار		٧٠٠٠
مصرفونات متنوعة		١٧٤٠٠
تقديرة		١٠٠٠٠٠
	٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠

فإذا علمت أن الشركة بثلث عملياتها في ١ / ١ / ١٩٩٢ وأعطيتم للمعلومات التالية :

- ١ - بلغت المعمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفترياً ولم تحصل بعد ٨٤٠٠ جيه .
- ٢ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٤٤٠٠٠ جيه ولم تستزل بعد من رصيد البضاعة .
- ٣ - بلغ إهلاك المبنى عن العام ٤٠٠٠ جيه ، وإهلاك السيارات ٥٠٠٠ جيه .
- ٤ - قدرت الديون للشركوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جيه .
- ٥ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ١٤٤٠٠ جيه ولم يتم إثباتها .

٦ - بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسد بعد حتى نهاية العام ٥٠٠٠ جنيه .
المطلوب :

١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .

٢ - إثبات قيود التسوية وقيود الإقفال فى دفتر اليومية .

٧ - ٢ مناقشة خطوات الحل :

للعطاء بالمطلوب الأول نقوم بالخطوات التالية :

١ - قم بنقل أرصدة الأستاذ واسمائها إلى ورقة العمل ويمكن فى الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة . ولكنه فى مثالنا الجارى نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت فى ميزان المراجعة وتدوين الأرصدة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات فى ورقة العمل .

٢ - قم بإجراء التسويات فى الحسابات التى تتأثر بها فى الخانتين المخصصتين لذلك ، وقم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض فى ورقة العمل .

٣ - بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التى قمت بإجراءها فى الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ - قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامى . وقم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما ، وضع رقم هذا الفرق فى خانة باسم حساب أرباح أو خسائر العام ، وذلك كمتم حللى للجانب الأصغر .

٥ - قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين فى الميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الخصوم فى الميزانية العمومية مجموعاً فى حالة الأرباح ومطروحاً فى حالة الخسائر ويتم جمع الجانبين للتحقق من توازنهما .

ويطبق هذه الخطوات تظهر ورقة العمل كالتالى :

شركة الاهرام للتجارة والخدمات
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١

التقويات		ميزان قبل التقويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
(١) ٨٤٠٠		٣٠٠٠٠٠		رأس المال
		٦٢٠٠		عمولات
		٥٠٠٠٠		تأمين
		٢١٩٠٠٠		مبيعات بضاعة
(٢) ١٤٤٠٠٠		٦٤٨٠٠		مبيعات خدمات
			٢٣٠٠٠٠	بضاعة
			٤٠٠٠٠	البيانات
			٩٠٠٠٠	مباني
			١٠٠٠٠	معدات وأدوات
			٧٠٠٠٠	عسلاء
(٣) ١٤٤٠٠			٥٤٠٠٠	مولد ومهمات
			٦٦٠٠	دعاية وإعلان
	(٤) ٥٠٠٠		١٥٠٠٠	أجور
			٧٠٠٠	لإيجار
			١٧٤٠٠	مصرفات متنوعة
			١٠٠٠٠٠	تقليدية
		٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	
(١) ٨٤٠٠				عملات مستحقة
(٢) ١٤٤٠٠٠				تكلفة البضاعة المباعة
(٣) ١٤٤٠٠				مولد ومهمات مستخدمة
(٤) ٥٠٠٠				الأجور المستحقة
	(٥) ٩٠٠٠			الاملاك ٤٠٠٠٠٠ مبانى ٠٠٠٠٠ سيارات
(٥) ٩٠٠٠				سعر الاملاك ٠٠٠٠٠ مبانى ٠٠٠٠٠ سيارات
	(٦) ٣٠٠٠			الديون للشرك فيها
(٦) ٣٠٠٠				سخصى الديون للشرك فيها
١٨٢٨٠٠	١٨٢٨٠٠			
				لرباح العام

ميزان المراجعة بعد التصحيحات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
ملين	دائن	ملين	دائن	ملين	دائن
٣٠٠٠٠٠	١٤٦٠٠	١٤٦٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	
٥٠٠٠٠	٢١٩٠٠٠	٢١٩٠٠٠			
	٦٤٨٠٠	٦٤٨٠٠			
٨٦٠٠٠				٨٦٠٠٠	
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠	
٩٠٠٠٠				٩٠٠٠٠	
١٠٠٠٠				١٠٠٠٠	
٧٠٠٠٠				٧٠٠٠٠	
٣٩٦٠٠				٣٩٦٠٠	
٦٦٠٠			٦٦٠٠		٦٦٠٠
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٧٠٠٠			٧٠٠٠		٧٠٠٠
١٧٤٠٠			١٧٤٠٠		١٧٤٠٠
١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠	
٨٤٠٠				٨٤٠٠	
١٤٤٠٠٠			١٤٤٠٠٠		١٤٤٠٠٠
١٤٤٠٠			١٤٤٠٠		١٤٤٠٠
٥٠٠٠				٥٠٠٠	
٩٠٠٠			٩٠٠٠		٩٠٠٠
٣٠٠٠			٣٠٠٠		٣٠٠٠
٣٠٠٠			٣٠٠٠		٣٠٠٠
٦٦٥٤٠٠			٦٦٥٤٠٠		٦٦٥٤٠٠
٧٧٠٠٠			٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠
٤٤٤٠٠٠			٤٤٤٠٠٠		٤٤٤٠٠٠
٢٩٨٤٠٠			٢٩٨٤٠٠		٢٩٨٤٠٠

ونظرة فاحصة بورقة العمل يمكننا الوصول إلى عدة استنتاجات هامة وهى :

١ - أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائياً إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة ، فنجد أن عموداً ميزان المراجعة يتساوى لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظراً لأن كل عملية تسوية لا بد وأن يتساوى طرفاها وتمتد قائمة بناتها . ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانباً الحسابى الختامى وجانباً الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام) . فتوضع الأرباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل التسمم الحسابى لاجل المصروفات المدين والأصغر ليساوى جانب الإيرادات الدائن والأكبر (والعكس فى حالة الخسائر) وتوضع الأرباح أيضاً فى جانب الأرصدة الدائنة من حسابات الميزانية (الخصوم) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح (أو صافى الخسارة) .

٢ - إمكانية إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خاتمة (المدين) مدينة بالمبالغ الواردة فى هذه الخاتمة ، وتجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خاتمة (الدائن) دائنة بالمبالغ الواردة فى هذه الخاتمة وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفى كل تسوية ، المدين والدائن .

٣ - إمكانية إجراء قيود الإقفال اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مدينةاً والحسابات الواردة أرصدها فى خاتمة (المدين بالحساب الختامى) دائنة ، وتجعل الحسابات الواردة أرصدها فى خاتمة (الدائن بالحساب الختامى) مدينة مقابل جعل الحساب الختامى دائناً .

٤ - إمكانية تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية فى واقع ورقة العمل مباشرة ،

حيث تحتوى الحاشيتين المخصصتين للحساب الختامي على المعلومات اللازمة لإعداده ، وتحتوى الحاشيتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لإعدادها .

وبناء على ما تقدم تكون قيود التسوية ، من واقع خاتمة التسويات بورقة العمل ، كالآتي :

من مذكورين

٥٠٠٠	ح/ الأجور	(٤)
٨٤٠٠	ح/ عمولات مستحقة	(١)
١٤٤٠٠٠	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	(٢)
١٤٤٠٠	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	(٣)
٩٠٠٠	ح/ الإهلاك	(٥)
٣٠٠٠	ح/ الديون المشكوك فيها	(٦)

إلى مذكورين :

٨٤٠٠	ح/ عمولات	(١)
١٤٤٠٠٠	ح/ البضاعة	(٢)
١٤٤٠٠	ح/ المواد ومهمات	(٣)
٥٠٠٠	ح/ الأجور للمستحقة	(٤)
٩٠٠٠	ح/ مخصص الإهلاك	(٥)
٣٠٠٠	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	(٦)

تسوية الحسابات عن العلم

وبلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيود كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع إليها والتعرف على آثارها . ولا ترد هذه الأرقام عادة في قيد اليومية . وتكون قيود الإئتمال ، من واقع خاتمة الحساب الختامي بورقة العمل ، كالآتي :

من ح/ الحساب الختلى	٢٩٨٤٠٠
إلى مذكورين :	
ح/ الدعاية والإعلان	٦٦٠٠
ح/ الأجر	٢٠٠٠٠
ح/ الإيجار	٧٠٠٠
ح/ المصروفات المتنوعة	١٧٤٠٠
ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤٤٠٠٠
ح/ مواد ومهمات مستخدمة	١٤٤٠٠
ح/ الإهلاك	٩٠٠٠
ح/ الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠
ح/ أرباح العام	٧٧٠٠٠
إتقال حسابات المصروفات فى الحساب الختلى	
وإتقال أرباح العام	
من مذكورين :	
ح/ العمولات	١٤٦٠٠
ح/ مبيعات البضاعة	٢١٩٠٠٠
ح/ مبيعات الخدمات	٦٤٨٠٠
إلى ح/ الحساب الختلى	٢٩٨٤٠٠
إتقال حسابات الإيرادات المختلفة فى	
الحساب الختلى .	

وترحيل هذه القيود لحسابات الأستاذ الخاصة بمتاعها . ثم إتقال حسابات المصروفات والإيرادات عن العام دون أرصدة وتظل أرصدة حسابات الأصول والمخزون لتظهر فى الميزانية العمومية . وعمل ذلك يتم إعداد الحساب الختلى والميزانية العمومية

لشركة الأهرام كالأتي :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١

مصاريف	مصاريف	من مذكورين	إلى مذكورين
٦٦٠٠	ح/ الدعاية والإعلان	١٤٦٠٠	ح/ العمولات
٢٠٠٠٠	ح/ الأجر	٢١٩٠٠٠	ح/ مبيعات البضاعة
٧٠٠٠	ح/ الإيجار	٦٤٨٠٠	ح/ مبيعات الخدمات
١٧٤٠٠	ح/ المصروفات المتنوعة		
١٤٤٠٠٠	ح/ تكلفة البضاعة المباعة		
١٤٤٠٠	ح/ مواد ومهمات مستغلة		
٩٠٠٠	ح/ الإهلاك		
٣٠٠٠	ح/ الدين المنكوك فيها		
٧٧٠٠٠	ح/ أرباح العلم		
(متعم)			
٢٩٨٤٠٠		٢٩٨٤٠٠	

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

الميزانية العمومية في يوم ١٩٩٢/١٢/٣١

أصول		خصوم	
جيه	جيه	جيه	جيه
	أصول ثابتة		حقوق الملكية
٩٠٠٠٠	سكنى	٣٠٠٠٠٠	رأس المال
(٤٠٠٠٠)	- مخصص إهلاك	٧٧٠٠٠	أرباح السهم
٤٠٠٠٠	سيارات		
(٥٠٠٠٠)	- مخصص إهلاك		
١٠٠٠٠	عدد وأدوات		التزامات
	أصول متداولة	٥٠٠٠٠	دائرون
	بضاعة	٥٠٠٠	أجور مصحفة
٨٩٠٠٠	مورد ومهمات		
٣٩٦٠٠	مستلزمات		
(٣٠٠٠٠)	- مخصص عود متكرر فيها		
٦٧٠٠٠	صولات مستحقة		
٨٤٠٠	مقنية		
١٠٠٠٠٠			
٤٣٦٠٠٠		٤٣٦٠٠٠	

ويلاحظ أن ترتيب بنود الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامى وردت كما فى قيود الإقفال الخاصة بها . وكان من الممكن أن يعاد ترتيبها لإظهار البنود الأكثر أهمية أولاً كالمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة مثلاً . أما بالنسبة للميزانية العمومية فقد تم ترتيب بنود الأصول كما سبق وأن ذكرنا . حيث تلتى الأصول الثابتة أولاً ، ثم الأصول المتداولة ويتم الترتيب داخل كل مجموعة منها حسب سهولة تحولها إلى نقدية وهو أحد معايير التفرقة بين المجموعتين من الأصول .

أسئلة وحالات وتمارين

على

الفصل السادس

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

ما هو الفرق بين الحسابات منتهية الأثر ومستمرة الأثر .

السؤال الثاني :

عن طريق الاستعانة بالأمثلة التوضيحية قم بتحديد المفهوم المحاسبي لكل من الآتي :

- تحول الأصول إلى مصروفات
- زيادة المصروفات مقابل زيادة الإلتزامات .
- زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول .
- زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول والإلتزامات .

السؤال الثالث :

ما هي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

السؤال الرابع :

ما هي فوائد إستخدام ورقة العمل ، وهل هي الوسيلة الوحيدة للحصول على هذه الفوائد ؟

السؤال الخامس :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

- (أ) يعتبر التأمين للمدين المقدم مثلاً لزيادة المصروفات مقابل نقص الأصول .
- (ب) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات بجعل هذه الحسابات ملتزمة عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها في نهاية العام وتستزل من حسابات المصروفات وتحول إلى أصل .

- (جـ) الأحرر المستحقة تمثل ما يتم الحصول عليه من خدمات العاملين خلال الفترة الحالية أو الفترات السابقة وتنخص الفترة أو الفترات اللاحقة
- (د) يمثل الإيجار المدفوع المقدم ما يتم سداؤه خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية .
- (هـ) تؤدي المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الالتزامات .
- (و) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بقيمة الديون المستحقة قبل العملاء والتي يتأكد عدم تحصيلها .
- (ز) الإيرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء المشروع لخدمات دون الحصول على قيمتها ، وتؤدي إلى زيادة الأصول والالتزامات .
- (ح) الحصول على إيرادات مقدمة يؤدي إلى زيادة الأصول والالتزامات حتى يتم سداؤها نقداً .
- (ط) لا بد من حساب الإهلاك على كل الأصول دون إستثناء حيث أن إستخدامها يؤدي إلى نقص قيمتها .
- (ي) تعتبر المصروفات المستحقة من العمليات التامة وغير المنجزة في أحد طرفيها .
- (ك) تؤثر قيود التسوية عموماً في حسابي أو أكثر من حسابات الحساب الختامي أو في حسابين أو أكثر من حسابات الميزانية العمومية .
- (ل) لا يمكن إستخدام ورقة العمل كبديل لإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية لأغراض توصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر .
- (م) جميع قيود التسوية لا بد أن تؤثر على حساب أو أكثر من الحسابات القديمة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وعلى حساب أو أكثر من الحسابات الجديدة التي لا توجد في هذا الميزان .

ثانياً : الحالات :

يبر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية : (التبرير يمكن أن يكون في صورة نظرية أو حسابية حسب الحالة المعينة وما يرتبط بها من إجابات) .

الحالة الأولى :

إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٧٢٠٠ جيه وسدّدت الأرباح بالكامل في تاريخ التعاقد ١٩٩٢/٤/١ . وبسري التأمين ابتداء من ١٩٩٢/٩/١ ، فإن :

- (أ) مصروفات سنة ١٩٩٢ تتحمل بمبلغ ٨٠٠ جيه
- (ب) الباقي بعد إستبعاد مصروفات سنة ١٩٩٢ يعتبر من الأصول التي تخص سنوات تالية لسنة ١٩٩٢ .
- (ج) يمكن أن تسجل هذه العملية كأصل أو كمصروف في سنة التعاقد ، إلا أنه في السنوات التالية لابد من ظهورها كأصل يتحول إلى مصروف بما يعادل الخدمات المستفادته خلال كل فترة محاسبية .
- (د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

- تتصب التسويات الجردية على العمليات المستمرة وتهدف إلى :
- (أ) تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات عن طريق تحديد نصيب الفترة المحاسبية الحالية من كل منهما .
 - (ب) قياس المستفاد من الأصول أو خدماتها خلال الفترة وما تبقى منها للفترات التالية .
 - (ج) قياس ما ينشأ من إلتزامات على الوحدة المحاسبية مقابل الحصول على الإيرادات مقدماً أو ما ينشأ لها من أصول طرف عملياتها .
 - (د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

- يتحقق مبدأ المقابلة السليمة للإيرادات الأثر المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها دون الحاجة إلى إجراء تسويات إذا :
- (أ) لم توجد أصول ثابتة أو مقدمات أو مستحققات وكانت تكلفة البضاعة المباعة تتحدد عند تمام عملية البيع .
 - (ب) كانت كل العمليات الخاصة بجميع بنود الإيرادات والمصروفات تتم نقداً .

(ح) كانت كل العمليات الثامنة والمنجزة خلال الفترة المحاسبية منتهية الآثار ،
ولا توجد عمليات ممتدة الآثار من فترات سابقة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة الرابعة :

تعتبر المصروفات المقدمة كالبضاعة وكلاهما من الأصول التي لا يمكن
إعتبارها من المصروفات عند مداد قيمتها . ذلك لأن :

(أ) الأصول تتحول إلى مصروفات بمقدار ما يتقدم من خدماتها أو ما يستفد
منها ، وهي بذلك فيما يختص بذلك الجزء الذي تحول إلى مصروف
تعتبر كما لو كانت شيئاً موجوداً وأصبح غير موجود .

(ب) حقوق الحصول على الخدمات المترتبة على مداد للمصروفات مقدماً لا
يتم الحصول عليها وقت مدادها وإنما على ملائمة زمنية لذلك التاريخ .

(ج) المصروفات لا يمكن أن تتحول إلى أصول حيث لا يمكن رد بشئ
الذي يستهلك أو يهلك إلى أصله .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة الخامسة :

إذا بلغت تكلفة البضاعة الموجودة في أول الفترة لدى إحدى الشركات هي
٤٠٠٠٠ جنيه ، وقامت الشركة خلال الفترة بشراء بضاعة يبلغ مجموع تكلفتها
١٨٢٠٠٠ جنيه ، وتبين أن ما تبقى لديها في نهاية الفترة من البضاعة تبلغ تكلفته
٣٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني :

(أ) أن البضاعة المتاحة للبيع تبلغ تكلفتها ٢٢٢٠٠٠ جنيه .

(ب) أن البضاعة (وهي من الأصول) تحولت إلى تكلفة بضاعة مباعه
(وهي من المصروفات) بمبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه .

(ج) أن المراقبة السليمة للإيرادات بالمصروفات تقتضى جعل حساب البضاعة
(أصل) مديناً في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعه (مصروف)
دائناً وهو من قيود التسوية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة السادسة :

نتيجة لأن الديون المدومة تعتبر من الخسائر المحققة ، بينما تعتبر الديون المشكوك في تحصيلها من الخسائر المحتملة فإن :

(أ) الاقتصاد على إثبات الديون المدومة دفترياً يتفق مع عرف أو مبدأ التكلفة التاريخية ، لأن الديون المدومة من الأحداث التي تحققت فعلاً .

(ب) ما لم يتم تحصيل قيمة مبيعات الفترة نقداً فإن الوحدة المحاسبية قد تتعرض لخسائر في الفترات المقبلة إذا توقفت بعض العملاء عن سداد المستحق عليهم مقابل الائتمات التي تمت لهم ، وحتى تحطاط الوحدة لهذه الخسائر فإن عرف الحيطة والحذر يقتضى جعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً (وهو خدش أثر محتملة يعالج معالجة مصروفات الفترة) ومخصص الديون المشكوك فيها دائماً بما يتوقع عدم تحصيله من مديونات العملاء .

(ج) يتناقض عرف الحيطة والحذر مع مبدأ التكلفة التاريخية ، كما يودى الأخذ بهذا المبدأ فقد إلى عدم المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بمصروفاتها .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم

الحالة السابعة :

إذا استخدمت الوحدة المحاسبية أصولاً مملوكة للغير ، أو إذا قام العاملون فيها بأداء خدماتهم لها ، دون أن تقوم الوحدة بسداد أجرة الإستخدام للغير أو للعاملين خلال الفترة المحاسبية التي إستفادت بذلك فانه :

(أ) تكون العملية تامة ومنجزة في أحد طرفيها وغير منجزة من الطرف الآخر وهي بذلك تكون عملية مستمرة بالطرف الذي لم يتم إنجازها .

(ب) يترتب على ذلك قيام إلتزام على الوحدة المحاسبية بسداد قيمة هذه الخدمات في الفترة أو الفترات المقبلة ..

(ج) يتم إثبات إلزام الوحدة المحاسبية بقيد تسوية يودى إلى زيادة المصروفات بقيمة الخدمات التي استفادت بها الفترة المحاسبية مقابل زيادة إلتزامات الوحدة المحاسبية بالقيمة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة الثامنة :

يعتبر إهلاك الأصول الثابتة من بنود المصروفات حيث :

(أ) يتم الحصول على الأصول الثابتة للاستفادة بخدماتها فى أنشطة الوحدة المحاسبية التى تتصافر لتحقيق الإيرادات ، ويتربى على هذه الاستفادة عندما تتم فعلاً أن تنقص الخدمات المتبقية فى هذه الأصول ، ومن ثم تحول قيمة ذلك الجزء للمستفد من الخدمات إلى مصروف .

(ب) يمثل الإهلاك النقص الذى يقدره المحاسب فى قيمة الأصل نتيجة إنقضاء جزء من عمره الإنتاجى المقرر ، ومن ثم يصبح من اللازم تحول هذا النقص من أصل إلى مصروف .

(ج) يمثل الإهلاك نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة العمليات المستمرة التى تطوى عليها الأصول الثابتة والتى أنتجت آثارها بصفة جزئية على مدار الفترة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة التاسعة :

إذا قام الغير بإستخدام أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية ولم يتم بسداد مقابل هذا الإستخدام إلا فى الفترة المحاسبية التالية فإن :

(أ) الأصول تزداد بقيمة الإيرادات التى تدفقت بإستخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية وكذلك بقيمة الإيرادات المستحقة .

(ب) حيث لم يتم تحصيل قيمة هذه الإيرادات بعد فهى تعتبر مستحقة لدى الغير وتعتبر من أصول الوحدة المحاسبية .

(ج) تستدعي المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إثبات الإيرادات المستحقة بغير تسوية يؤدي إلى زيادة الأصول بقيمتها وكذلك الإيرادات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة العاشرة :

إذا رغب الغير في استخدام أصول الوحدة المحاسبية أو الحصول على جزء من السلع أو الخدمات التي تقوم ببيعها أو بأدائها وقام بسداد قيمة ما يرغب فيه مقدماً فإن :

(أ) الأصول تزداد بالقيمة كما تزداد التزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بالقيمة .

(ب) لا يؤثر ذلك على مقابلة الإيرادات بالمصروفات مقابلة سليمة إلا بمقدار ما ينقص من التزامات الوحدة المحاسبية نتيجة توفير الأصول أو الخدمات أو السلع للغير الذي سدد قيمتها مقدماً خلال الفترة المحاسبية .

(ج) يتم إثبات عملية زيادة الأصول والالتزامات عند قيام الغير بالسداد مقدماً ، وتعتبر بمثابة إيرادات مقدمة ، ويقتصر نصيب الفترة المحاسبية على ما يتحقق منها بإداء الخدمات أو توفير السلع أو الأصول ، ويتحدد ذلك تقريباً بتسوية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة الحادية عشر :

إذا بلغت إيرادات الفوائد الدائنة في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٧٢٠٠ جنيه وكانت هذه تمثل فوائد على وديعة ثابتة لدى البنك بمعدل ٢١٢ سنوياً تحتجب كل ستة أشهر إعتباراً من تاريخ الإيداع في ١٩٩٢/٤/١ ، وكان مبلغ الوديعة ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وانتهت الفترة المحاسبية في ١٩٩٢/١٢/٣١ ، فإنه :

(أ) يلزم جعل الفوائد الدائنة للمستحقة مديناً وحساب الفوائد الدائنة دفناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وذلك بغير تسوية في ١٩٩٢/١٢/٣١ .

(ب) تعتبر الوديعة من أصول الوحدة المحاسبية كما تزداد الأصول بما يتلحق من

فوائد بمرور الزمن عليها مقابل زيادة الإيرادات .

(ج) تظهر إيرادات الفوائد في الحساب الختامي بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه بينما تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الأصول في الميزانية بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة الثانية عشر :

إذا بلغ رصيد المواد والمهمات لدى الوحدة المحاسبية في بداية العام ١٧٠٠٠ جنيه ، وتم خلال العام شراء مواد ومهمات بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في جملتها ٢٨٠٠٠ جنيه ، غير أنه وجد في نهاية العام أن ما تبقى في المخازن من المواد والمهمات تبلغ تكلفته ١٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

(أ) أن المواد والمهمات تعتبر من الأصول وعند شرائها تم جعل حسابها مديناً وحساب التقديرات أو المورددين دائناً - وهو قيد إثبات .

(ب) أنه قد استخدم من هذه الموارد والمهمات خلال العام ما تبلغ قيمته ٣٥٠٠٠ جنيه ، ومن ثم يلزم تحويله من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصروف) مديناً وجعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً ، وذلك بقيد تسوية .

(ج) يكون قيد الإقفال بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة دائناً وجعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ٣٣٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

ثالثاً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٩٤/٦/٣٠ لشركة النصر ، حيث تنتهى السنة المالية فى ذلك التاريخ :

ملفين	داتن	
٧٣٠٠٠		آلات ومعدات
	١٦٠٠٠	مخصص إهلاك
٢٦٤٠٠		مصرفوات عمومية
٤٨٠٠		إيجار مقلم
	١٦٨٠٠	إيرادات مقدمة
	١١٣٠٠	فوائد دائنة
٤٥٠٠٠		مواد ومهمات
		فإذا علمت أن :

- ١ - تهلكت الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٨٢٠ جنيه .
- ٣ - يسدد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة لينطى الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الإيجار الشهري للمبنى ٤٠٠ جنيه .
- ٤ - يمثل رصيد الإيرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أدائها في تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٢٠٠ جنيه .
- ٥ - بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على إستثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٧٠٠ جنيه .
- ٦ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات .

التحريم الثاني :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ١٩٩٣/١٢/٣١ لشركة الشرق الأوسط للتجارة والخدمات :

ملفين	داتن	
	٧٢٠٠٠	إيجارات دائنة مقدمة
٤٥٠٠٠		مبنى
	٤٠٠٠	مخصص إهلاك مبنى
٧٤٩٠٠		بضاعة
٧٢٩٦		تأمين مقدم
١٤٨٠٠		أجور
- ٢٢٥		

فإذا علمت أن

- ١ - يمثل رصيد الايجارات الناقصة للقائمة المتحصل عن إيجار أحد المباني الشركة للغير لمدة أربعة سنوات تبدأ في ٨/١ .
 - ٢ - تهلاك المباني بواقع ٧٥٠ جنيه سنوياً .
 - ٣ - بلغت تكلفة البضاعة الباقية في مخازن الشركة فضلاً في ١٢/٣١ ١٤٩٠٠ جنيه .
 - ٤ - رصيد التأمين المتقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة يبدأ سريان مفعولها في أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط .
 - ٥ - بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .
- المطلوب :

إجراء قيود للتسوية الخاصة بهذه العمليات في ٩٣/١٢/٣١ ، وترحيلها للحسابات الخاصة بها وإعداد ميزان المراجعة الجزئي لأرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات .

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان مراجعة شركة المحروسة في ٩٣/١٢/٣١ ، تاريخ نهاية السنة المالية ، وذلك بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها .

دين	مدين	
	٢٥٠٠٠	بضاعة
	٢٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٦٨٠٠٠	مستحقة
٣٥٠٠٠		مخصص حيون مشترك فيها
	١١٢٥	تأمين مقدم
	٣٣٧٥	تأمين ضد الحريق
	٦٤٢٠٠	مباني
٣٨٠٠		مخصص إهلاك مباني
	١٧٤١٠	أجور
٤١٠		أجور مستحقة
٢٨٠٠		فوائد معلقة
	٣٠٠	فوائد معلقة مستحقة
	٤٨٠	إيجار مقدم
	٧٤٠٠	إيجار
	٣٠٠٠	حيون مشترك فيها
	٩٥٠	إهلاك مباني

نقطة علمت أن :

- ١ - قامت الشركة بإبرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد قسط مقدماً في ٤/١ .
- ٢ - يتم سداد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً لكل سنة منذ تاريخ إستئجار المبنى في ٣/١ .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود التسوية التي تعتقد أن محاسب الشركة قام بإجرائها في ١٢/٣١ ، وترتب على ترحيلها لحساب الأستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة .

- ٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة الجزئي للشركة قبل إجراء التسويات .

التحريين الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الألفى كما يظهر في ١٩٩٣/١٢/٣١ قبل إجراء التسويات .

دين	مدين	
٤٤٠٠٠		رأس المال
	٩٠٠٠	مواد ومهمات
	١٣٤٤٠	بضاعة
	١١٢٦٤	أثاث وتركيبات
٥٠٠٠		دقنون
٥٠٠		مخصص إهلاك أثاث وتركيبات
	١٥٣٦	إيجار مقدم
	٦٥٦٠	عملاء
	٢٠٤٠٠	مقايمة
	٦٦٠٠	أجور
	٨٣٠٠	مصرفات عمومية
١٢٠٠٠		مبيعات عمومات
١٤٦٠٠		مبيعات بضاعة
<hr/>	<hr/>	
٧٧١٠٠	٧٧١٠٠	
<hr/>	<hr/>	

فإذا علمت أن :

- ١ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٨٣٢٠ جيه .
- ٢ - بلغت المواد والاهتمامات المستخدمة خلال العام ٢٧٥٠ جيه .
- ٣ - يهلك الأثاث والتركيبات بواقع ٦٠٠ جيه سنوياً .
- ٤ - قدرت الديون للشكوك في تحصيلها بمبلغ ٥٨٠ جيه .
- ٥ - بلغت الأجور للخدمة في ١٢/٣١ ٤٠٠ جيه .
- ٦ - بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ١١٠٠ جيه .

المطلوب :

- ١ - باستخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بإدخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث . وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم بإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .
- ٢ - قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل .

التصحيح الخامس :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة صفر للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم إعدادها في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

التسويات		ميزان المراجعة		إسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
		٢		رأس المال
(١) ٦٤٢٠٠		١٦٠٠٠	٩٠٨٠٠	أوراق دفع
(٢) ٩٦٠			٢٥٢٠	بضاعة
			٤٦٨٠٠	مواد ومهمات
(٣) ٥٢٠		٤١٦٠		آلات ومعدات
(٤) ١٢٠٠			٣٦٠٠	مخصص إهلاك آلات ومعدات
(٥) ٨٠٠			١٢٠٠	إيجار مقدم
			٤١٢٠٠	تأمين مقدم
	(٦) ١٦٠٠	٤٨٠٠		تقلية
	(٧) ٥٤٠		٩٢٦٠	إيرادات مقدمة متنوعة
	(٨) ٣٨٠		٤٨٢٠	أجور ومرتبات
		١٤٨٤٠		مصروفات عمومية
		٧٤٤٠٠		إيرادات خدمات
				صیحات بضاعة
		٢	٢	
	(١) ٦٤٢٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٢) ٩٦٠			مواد مهمات مستخدمة
	(٣) ٥٢٠			إهلاك آلات ومعدات
	(٤) ١٢٠٠			إيجار
	(٥) ٨٠٠			تأمين
(٦) ١٦٠٠				إيرادات متنوعة
(٧) ٥٤٠				أجور ومرتبات مستحقة
(٨) ٣٨٠				مصروفات عمومية مستحقة
	(٩) ٦٤٠			فوائد على أوراق الدفع
				فوائد مستحقة
٢	٢			

المطلوب :

- ١ - استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإتصال واعلاا للمحلب الخفى والمزنية .
- ٢ - صياغة التسويات التسعة بالصورة التى ترى أنها تؤدى إلى إجرائها بالطريقة التى تمت بها فى ورقة العمل (مثال : (١) بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة مبلغ ٦٤٢٠٠ جيه) .

التمرين السادس :

فيما يلى أوراق العمل الجزئية المستخرجة من سجلات إحدى الشركات التجارية عن فترات زمنية مختلفة :

١ - الورقة الأولى

الميزان بعد التسويات		التسويات		الميزان قبل التسويات		إسم الحساب
دين	مدين	له	منه	دين	مدين	
	٢٧٠٠٠		؟		؟	أجود
٢٧٥٠٠		؟				أجود متحة
١٢٠٠٠			؟	١٨٠٠٠		أجلر دين حقم
؟		؟		٧٢٠		أجلر دين
	؟	؟			٢٣٦٠٠	مولد ومهمات
	١٦١٠٠		؟			مولد ومهمات مستخدمة

نورقة الثانية .

إسم الحساب	الميزان قبل التحويلات		التحويلات		الميزان بعد التحويلات	
	دين	دقن	م	ل	دين	دقن
تأمين مقدم	؟			٨٠٠٠	٦٠٠٠	
تأمين			؟		؟	
إهلاك الأصول الثابتة			٢٨٥٠٠		؟	
مخصص إهلاك		؟		؟		٥٨٠٠٠
الأصول الثابتة	؟				١٠٠٠٠٠	
مخصص ديون متكوك فيها		؟		٢٢٠٠		٥٠٠٠
ديون متكوك فيها			؟		؟	

٢ - الورقة الثالثة :

إسم الحساب	الميزان قبل التحويلات		التحويلات		الوزن بعد التحويلات		الحساب الختامي	
	دين	دقن	م	ل	دين	دقن	دين	دقن
تأمين مقدم	؟			؟	٦٠٠٠			
تأمين			؟		؟		٢٠٠٠	
إيجور	؟		؟				٢١٧٥٠	
إيجور متقنة				؟	١٧٥٠			
إيجار مقدم	؟			١٨٠٠	٥٤٠٠			
إيجار	؟		؟		؟		٢٥٠٠	

٤ - الورقة الرابعة

إسم الحساب		الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		حساب الخاسر
دين	مدين	دين	مدين	له	منه	دين	مدين	
٤٨٠٠		٢		٢				عمولا دائنة
			٢		٩٠٠			مورلات دائنة مستحقة
	٣٦٠٠		٢		٢٤٠		٢	إيجار
		٢		٢				إيجار مستحق
١٠٠٠		٢		٢		٧٧٠		فوائد دائنة
			٢		٢			فوائد دائنة مستحقة
	١٠٠٠		٢		٢		٧٧٠	ميد وثقارة
		٢		٢				ميد وثقارة مستحقة

المطلوب :

إستكمال البيانات الناقصة في أوراق العمل الجزئية السابقة .

التصريح السابع :

فيما يلي أرصدة ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات لإحدى الشركات التجارية

في ١٩٩٣/١٢/٣١

أولا : ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
جيبه	جيبه	
تقديرة ورأس المال	٨٩٠٠٠٠	٣٣٨٠٠٠
مباني وثقتين	٤٥٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
آلات ومعدات ومخصص إهلاك	١٢٠٠٠	٨٤٠٠٠
عملاء وركاباح محجوزة	٨٠٠٠	٦١٠٠٠
أجور ومزونات ولإيرادات متنوعة	١٤٦٠٠	٣٥٠٠
مضروقات عمومية ولإيرادات خدمات	٧٤٠٠	١٢٤٠٠
بضاعة ومبيعات	١٢٣٠٠٠	٢٨١١٠٠
	١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠

ثانياً : ميزان المراجعة بعد التسويات في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
٢٣٨٠٠٠	٨٩٠٠٠٠	مقيدة رؤس المال
٣٢٠٠٠٠	٣٠٠٠	مباني ومنصم إهلاك
٣٠٠٠	٤٥٠٠٠	إهلاك مباني ودائنين
٨٤٠٠٠	٢٠٠٠٠	آلات ومعدات ومنصم إهلاك
٨٠٠٠		إهلاك آلات ومعدات
٦٠٠٠٠	٨٠٠٠	عملاء وأرباح مسجوزة
١٠٠٠		ديون معلومة
٢٥٠٠	٢٥٠٠	ديون مشكوك فيها ومنصم ديون
٥٠٠٠	١٥٠٠	أجور ومربيات
	١٢٠٠٠	إيرادات متنوعة
	٢٦٠٠	إيرادات متنوعة مقبلة
١٠٠٠٠	٧٤٠٠	مصرفات عمومية وإيرادات خدمات
٢٤٠٠		مصرفات عمومية ملحة مقدماً
٢٠٥٠٠٠		بضاعة
٧٦١٠٠	١٢٣٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات
١١١٥٠٠٠	١١١٥٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل للشركة في ٩٩٣/١٢/٣١ بخاناتها المختلفة فيما عدا خاتمي الحساب الختامي والميزانية العمومية .
- ٢ - إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .
- ٣ - إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامي عن الفترة .
- ٤ - إعداد الميزانية العمومية في نهاية الفترة .

الفصل السابع

في

ملخص الدورة المحاسبية

في صورة متكاملة

١ - مقدمة وخطة الفصل :

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالي - كما سبق وتبيننا - الدور المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تنفذها في الفصل السابق فيما يلي :

١ - يتحقق المحاسب من ، برز العمليات موضوع الاثبات في الدفاتر في صورة تامة ومنجزة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها . وبمضى تمام العملية وانجازها تبادل موارد له ، عملات ذات قيمة اقتصادية .

٢ - يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها للدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التدريجي للعمليات المختلفة . ويطلق على تحليل العملية لتحديد الطرف الذي يجعل مدينياً والطرف الذي يجعل دائناً التوجيه المحاسبي للعملية .

٤ - يتم ترحيل العمليات التي يجرى إثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات

الخاصة بها في دفتر الأستاذ وذلك حتى يمكن تصنيف العمليات إلى أصناف متجانسة يقع كل صنف منها في حساب خاص

٥ - في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة في ذلك ، يقوم المحاسب بتبريد حسابات الأستاذ ويقوم بأعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق أعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ - يقوم المحاسب - في العادة - بأعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء التسويات اللازمة على العمليات المستمرة في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما ترغب الإدارة ، ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب بإجراء قيود التسمية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ

٨ - يقوم المحاسب بأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الأقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب بأعداد ميزان المراجعة بعد الأقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والأقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما أنه يقوم بأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضاً ، كما يمثل عمود الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الأقفال .

ونتأول في هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

٢ - مثال توضيحي :

بفأت شركة صبحى عبد الحيد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٩٣ بالميزانية الافتتاحية التالية : (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٩٣ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٩٢) .

شركة صبحى عبد الحميد
نلـيزانية العمومية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

أصول		خصوم	
١٢٥٠٠	أثاث وزرديات	٥٠٠٠٠	رأس المال
١٣٠٠٠	سيارات	٩٣٠٠	أرباح محبوزة
٦٧٠٠	مواد ومهمات	٣٠٠٠٠	قرض البنك
٥٣٠٠	بضاعة	١٧٠٠٠	دائىون
٢٤٥٠٠	عملاء	١٢٠٠	أجور متبقية
١٠٠٠٠	أوراق قبض	١٥٠٠	مخصص اهلاك أثاث
٤٠٠٠٠	نقدية	٣٠٠٠	مخصص اهلاك سيارات
١١٢٠٠٠		١١٢٠٠٠	

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

المـبـلـغ المـبـلـغ

- ١ يناير حصلت الشركة على زيادة فى رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة فى نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على تزويد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه ، ووافق المورد على تزويد البضاعة يوم ١/٧ .
- ٣ يناير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقداً . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسن على تسديد رصيد حابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه ، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
- ٥ يناير باعت الشركة احدى السيارات المملوكة والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه ، ويبلغ مخصص الاهلاك الخاص بها ١٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه نقداً .

٧ يناير قام المورد الجديد بتوريد بضاعة بمبلغها ٨٥٠٠ جيه ، كما تم العمل
حسين بسداد مبلغ ٢٣٠٠ جيه من رصيد حسابه .

٩ يناير بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جيه تحصل منها ٧٢٠٠
جيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة
٢٦٠٠ جيه .

١١ يناير قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم إبرامها في
٩٢/١٢/٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٩٣/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠
جيه عن سنة . وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لمزاولة
عملياتها فيه اعتباراً من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جيه سددت
نقداً .

١٥ يناير اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ أرصدتهم ١٠٠٠٠ جيه
على احتساب فواتر على هذه الأرصدة بأثر رجعى من ٩٣/١/١ بمعدل ٦٦
تحميل على حساباتهم كل ستة أشهر إلى أن يتم سداد هذه الأرصدة .

١٧ يناير قامت الشركة بسداد للمصروفات العمومية والادارية عن النصف الأول من
الشهر والتي يبلغ قدرها ٣٢٠٠ جيه .

٢٣ يناير قامت الشركة بشراء بضاعة نقداً بمبلغ ٦٥٠٠ جيه ، كما بلغت
مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جيه تحسنت نقداً .

٢٦ يناير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٣٢٠ جيه تحصل منها
نقداً ٣٦٨٠ جيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف على نشر
اعلانتها اعتباراً من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جيه سددت نقداً

٢٩ يناير سددت الشركة ١٢٠٠٠ جيه لدائيتها ، وحصلت ٥٠٠٠ جيه من
أوراق القبض .

٣١ يناير بلغت الأجور المستحقة عن باقى الشهر والتي لم تسدد بعد ٣١٢٠
جيه ، كما بلغت للمصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر
٤١٣٠ جيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جيه .

- يهلك الأثاث والتركيبات سنوياً بواقع ٦٠٠ جيه ، وتهلك السيارات المتبقية سنوياً بواقع ١٢٠٠ جيه . كما بلغ إيجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٢٦ سنوياً .

المطلوب :

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٩٣ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - (أ) تحديد العمليات النامة والمنجزة والتحقق من مستنداتها وقيدتها في اليومية :

سبق أن ذكرنا أن العملية بعد نامة ومنجزة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات ، ولا يكفي مجرد الاتفاق لى قيام التبادل دون قيامه فعلاً كقرينة للاتبيل الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم . نعم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابياً . فاتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة فى تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى إلا إذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدماً أو كلاهما

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها ، فنجد هنا أن المستندات المعنية هى التى تبرر اجراء القيد فى الدفاتر . فعند شراء البضاعة (نقداً أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التى توضح ثمن البضاعة . هذا بالإضافة إلى مايفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التى وردت فى فاتورة المورد وطبقاً للمواصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نفقة مثلاً لابد وأن يكون هناك مستنداً للصرف يوضح أحقية المستلم للمبلغ فيه ، كما يوقع المستلم للنفقة عادة على إيصال استلام . وعلى المحاسب فى كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بعمليات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة

معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات اعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجى) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون للشكوك فيها ، أو قيد القوائد المستحقة . ويقوم المحاسب في هذه الحالة باعداد مستند القيد الذى يوضح مبرراته ، والذي غالباً ما يكون مؤيداً في هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع إيضاح ما يمد من قبيل المستندات الكافية لقيدتها في الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى تتحق لنا المرونة في توضيح الأفكار .

العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على اضافة لرأس مالها : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها الحصول على أصول هي النقدية مقابل زيادة رأس المال في حقوق الملكية ويكون مستند القيد المبني هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة ايصال ايداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتي :

٢٥٠٠٠ من ح/ النقدية

٢٥٠٠٠ إلى ح/ رأس المال

تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة ، ايصال

الخزينة رقم أو ايصال ايداع رقم بنك ... بتاريخ

١٩٩٣/١/١

١/١ : اتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الاتفاق أى تبادل بمد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفتر .

١/٣ : الخدمات المؤداة للعملاء : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسدوا جزءاً من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التي ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقداً هو صورة

اتصال الخزينة ويؤكد ان القيد الآتي :

من مذ كولين :

٧٠٠ - / التقديسه

٥٥٠ - / العملاء

١١٥٠ إلى ح / مبيعات الخدمات

إثبات مبيعات خدمات للعملاء قانوناً رقم ... بتاريخ ١/٣

واتصال خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٣

١/٣ : الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا

يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر

١/٥ : بيع السيارات : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها نقص سيارات الشركة

بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه التى تمثل : تكلفة السيارة المباعة وزيادة التقديسه بمبلغ ٢٨٠٠

جنيه وتمثل صورة عقد البيع الابتدائى واتصال الخزينة مستنداً لقيد مبلغ ٢٨٠٠

جنيه . أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه

ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئياً فى تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة

استخدامها لها ، والذي اعتبر كإهلاك وخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقي

يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التى توضح أن إهلاك السيارة

من واقع المجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ

١٠٠٠ جنيه من واقع المجلات المحاسبية أيضاً . ولما كانت السيارات من الأصول التى

تقتنىها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها فى هذه الحالة ، فإن

بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم فى

المادة توسط حساب للأصل المباع ، وهو فى هذه الحالة ح / السيارة المباعة

يستخدم الآتى :

- تحويل تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل إلى ح / الأصل المباع عن

طريق جمل الأول دائماً والثانى مدينياً .

- يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من ح / مخصص الإهلاك

لحساب الأصل المباع بجمل الأول مدينياً والثانى دائماً .

- يجعل حساب الأصل المباع ملكاً بشر البيع :
- يقفل الرصيد المتبقى في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب الختامي كأرباح أو خسائر بيع الأصل والتي نسمي أرباحاً أو خسائر رأسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية :
- وانطلاقاً من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

من ح/ا السيارة المبيعة	٤٠٠٠
إلى ح/ا السيارات	٤٠٠٠
استبعاد تكلفة السيارة المبيعة من حساب السيارات	
من ح/ا مخصص إهلاك سيارات	١٠٠٠
إلى ح/ا السيارة المبيعة	١٠٠٠
تحويل ما يخص السيارة المبيعة من إهلاك مجمع لحساب السيارة المبيعة .	
من ح/ا التغطية	٢٨٠٠
إلى ح/ا السيارة المبيعة	٢٨٠٠
تحصيل ثمن بيع السيارة ، إجمال خريفة رقم ... بتاريخ ١/٥ .	
من ح/ا الأرباح والخسائر الرأسمالية	٢٠٠
إلى ح/ا السيارة المبيعة	٢٠٠
إقفال خسائر بيع السيارة في ح/ا الأرباح والخسائر الرأسمالية .	

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر . كما أن حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية يجعل ملتبساً بالخسائر ويجعل دائماً بالأرباح ويقفل رصيده في الحساب الختامي في نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه إلا أننا تعلمنا أن يكون ما تم توريده فضلاً مخالفاً لذلك ، حتى تضع فكرة العمليات الثامة والمنجزة التي يترتب عليها تبادل فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية الثامة والمنجزة

للواجبة القيد دفترياً ٨٥٠٠ حبه ويكون مستند القيد في هذه الحالة مكوناً من : فاتورة
لأوريد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيداً بتوقيع أمين المخزن على الاستلام .
وكون القيد كالآتي :

٨٥٠٠ ح/ البضاعة

٨٥٠٠ إلى ح/ المدين (المورد)

ورود بضاعة على الحساب من المورد ... - فاتورة لمرود رقم

... بتاريخ ... وإذن ورود مخازن رقم ... - بتاريخ

١/٧

١/٧ : تحصيل ٢٢٠٠ جم من العميل حسن : رغم أن الاتفاق مع العميل
كان على مبلغ ٢٥٠٠ جنيه فإن ما قام العميل بسداده فعلاً ويصبح محل إثبات
دفترى هو ٢٢٠٠ جم . ويكون الديد كالآتي :

٢٢٠٠ من ح/ التقفية

٢٢٠٠ إلى ح/ العملاء

التحصيل من العميل حسن - إذن خربة رقم ... - بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة : عملية تامة ومنجزة مستلثها الأساسية فواتير البيع
المرسلة للعملاء ومستلثات التحصيل منها هي اصال الخربة . ويتم إثباتها كالآتي :

من مذكورين :

٧٧٠٠ ح/ التقفية

٣٦٠٠ ح/ العملاء

١٠٣٠٠ إلى ح/ مبيعات البضاعة

إثبات للمبيعات طبقاً للقرارير أرقام ... وللتحصيل غداً طبقاً

لإصلاات الخربة أرقام ... بتاريخ ١/٩ .

١/٩ : سداد الأجور : عملية تامة ومنجزة مستلثها كشف صرف الأجور
الموقع عليه بالاستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

ح/أ الأجر ١٤٠٠

ح/أ الأجر المستحق ١٢٠٠

إلى ح/أ التقفية ٢٦٠٠

سداد الأجر حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

ويلاحظ أن الأجر المستحق كانت من الالتزامات الواردة في الميزانية الافتتاحية. وهي بالتالي تخص فترات سابقة . وقد تم سدادها كالتزام ولا ترداد بها الأجر عن الفترة الحالية . وقد تم اعتبارها من الأجر في الفترات السابقة ونشأت كالتزام بقيد نسوية .

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق وتم التبادل الفعلي في هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هو إيصال سداد القسط الذي يتم الحصول عليه من شركة التأمين ويكون القيد كالآتي :

من ح/أ التأمين المقدم ٦٠٠

إلى ح/أ التقفية ٦٠٠

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتباراً من

١/١ ، إيصال الشركة رقم ... - بتاريخ ١/١١ .

١/١١ : الإيجار المقدم : رغم أن سريان الإيجار يبدأ مفعوله في تاريخ لاحق إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة ومنجزة :

من ح/أ الإيجار المقدم ١٢٠٠

إلى ح/أ التقفية ١٢٠٠

سداد إيجار المبنى الإضافي عن سنة اعتباراً من ١/١٥ إذن

صرف رقم ... - بتاريخ ١/١١

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أي قيود دفترية في

الحال ، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية القوائد الثلاثة كل ستة شهور
وفي نهاية الفترة المحاسبية . يجعل ح/ا العملاء مدينياً وحساب القوائد الثلاثة دقناً .

١/١٧ : **سداد المصروفات** : عملية تأمة ومنجزة تستوجب الاثبات الدفترى
ومتدلتها هي مستندات مصرف النقدية .

٣٢٠٠ من ح/ا المصروفات العمومية والادارية

٣٢٠٠ إلى ح/ا التقبيلة

سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥ مستندات

مصرف رقم بطريخ ١/١٧ .

١/٢٢ : **شراء البضاعة** : عملية تأمة ومنجزة ومتدلتها هي فواتير الموردین .
أذن الاستلام بالمخازن ، وأذن مصرف النقدية وقيلها كالآتي :

٦٥٠٠ من ح/ا البضاعة

٦٥٠٠ إلى ح/ا التقبيلة

مشتريات بضاعة نقداً ، فواتير الموردین رقم وأذن

استلام بالمخازن رقم وأذن نقدية رقم بطريخ ١/٢٢ .

١/٢٣ : **مبيعات البضاعة** : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، متدلتها هي
فواتير الشركة للعملاء ، وإيصالات استلام النقدية منهم ، وقيلها كالآتي :

٧٦٥٠ من ح/ا التقبيلة

٧٦٥٠ إلى ح/ا مبيعات البضاعة

بيع بضاعة ، فواتير رقم صندوق رقم بطريخ

- ١/٢٣ -

١/٢٦ : **المحركات الموزعة للعملاء** : تصالح مثل العملية التي تمت بتاريخ
١/٢ . وقيلها كالآتي :

من مذكورين :

حـا التغطية

٣٨٠

حـا العملاء

٦٤٠

إلى حـا مبيعات الخدمات ٤٣٢٠

ثبات مبيعات خدمات العملاء قفورتا رقم ... بتاريخ ...

وإيصال خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٢٦ .

١/٢٦ : الاعلان : رغم أن بدأ سريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد

القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى اثبات القيد الآتي :

من حـا الاعلان المقدم ٥٥٠

إلى حـا التغطية ٥٥٠

إيصال سداد تغطية رقم ... / عن الاعلان للمدة من ٢/١

حتى ١٢/٣١

١/٢٩ : سداد اللاتكون : عملية تامة ومنجزة ومستلقتها هي مستلات استلام

التغطية الموقعة من اللاتكين ، ويجرى اثباتها بالقيد التالي :

من حـا اللاتكين ١٢٠٠٠

إلى حـا التغطية ١٢٠٠٠

سداد المبلغ لللاتكين إيصال صرف تغطية رقم ... - بتاريخ

١/٢٩

١/٢٩ : تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستلقتها هي مستلات تحصيل

التغطية .

من حـا التغطية ٥٠٠٠

إلى حـا أوراق القبض ٥٠٠٠

١٢٣١ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب في تحديد مقدارها واعداد مستلقتها . ويتم اجراؤها وإثباتها في العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات ، كما سوف يرد في الخطوات التالية :

٣ - (ب) الترحيل لحسابات الاستاذ وترصيدها في نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد ، وإنما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذجاً آخر لحساب الاستاذ يطلق عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار :

- ١ - خانة لتاريخ العملية .
 - ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل في العملية .
 - ٣ - خانة لصفحة اليومية التي تم إثبات العملية فيها .
 - ٤ - خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب مدنياً .
 - ٥ - خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب دائناً .
 - ٦ - خانة لرصيد الحساب .
- هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الاستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجارى .

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الاستاذ ، وما دنا طبعاً في بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضروري أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف إليها الحسابات التي تقتضيها طبيعة العمليات التي تم اجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الاستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلي :

حسابات التركيبات

التاريخ	البيان	رقم اليومية	دين	مدين	رصيد
٩٣/١/١	رصيد		جيه	جيه	١٢٥٠٠

ح/السيارات

١٣٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٩٠٠٠	٤٠٠٠			من ح/ السيارات الباعة	١/٥

ح/المواد والمهمات

٦٧٠٠				رصيد	٩٣/١/١
				من ح/ المواد والمهمات	٩٣/١/٣١
٤٠٠٠	٢٧٠٠			للمنظمة (تسوية)	

ح/البضاعة

٥٣٠٠				رصيد	٩٣/١/١
١٢٨٠٠		٨٥٠٠		إلى ح/ الدائن	١/٧
٢٠٢٠٠		٦٥٠٠		إلى ح/ التقديرات	١/٢٢
١١٣٥٠	٨٩٥٠			من ح/ تكلفة البضاعة	١/٣١
				للباعة (تسوية)	

ح/المعامل

٢٤٥٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٥٠٥٠		٥٥٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٣
٢٢٧٥٠	٢٢٠٠			من ح/ التقديرات	١/٩
٢٥٨٥٠		٣١٠٠		إلى ح/ مبيعات البضاعة	١/٧
٢٦٤٩٠		٦٤٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٢٦

ح/ أوراق القبض

١٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٥٠٠٠	٥٠٠٠			من ح/ التقليدية	١/٢٩

ح/ التقليدية

٤٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٦٥٠٠٠		٢٥٠٠٠		إلى ح/ رلى المال	٢/١
٦٥٧٠٠		٧٠٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/١٣
٦٨٥٠٠		٢٨٠٠		إلى السيارات للباقة	١/٥
٧٠٨٠٠		٢٢٠٠		إلى ح/ المصلاة	١/٩
٧٨٠٠٠		٧٢٠٠		إلى ح/ مبيعات البضاعة	١/٩
				من مذكرات:	١/٩
٧٥٤٠٠	٢٦٠٠			(أجور وأجور مستحقة)	
٧٤٨٠٠	٦٠٠			من ح/ التأمين للمقدم	١/١١
٧٣٦٠٠	١٢٠٠			من ح/ الإيجار للمقدم	١/١١
٧٠٤٠٠	٣٢٠٠			من ح/ المصروفات المصروفة	١/١٧
٦٣٩٠٠	٦٥٠٠			من ح/ البضاعة	١/٢٣
٧١٥٠٠		٧٦٥٠٠		إلى ح/ مبيعات البضاعة	١/٢٣
٧٥٢٢٠		٣٦٨٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤٦٨٠	٥٥٠			من ح/ الاعلان للمقدم	١/٢٦
٦٢٦٨٠	١٢٠٠٠			من ح/ الدائرون	١/٢٩
٦٧٦٨٠		٥٠٠٠		إلى ح/ أوراق القبض	١/٢٩

ح/ رلى المال

٥٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠			من ح/ التقليدية	١/١

ح/ لياح محجوزة

٩٣٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٨٤٧٠		٨٣٠		من ح/ ألعاب الخطى	١/١٣١
				(انتقال خاتم شهر)	

حـا السـرى الفـسـك

٢٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
-------	--	--	--	------	--------

حـا الفـلـك

١٧٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٥٠٠٠	٨٥٠٠			من حـا البضـائـة	١/٧
١٣٥٠٠		١٢٠٠٠		إلى حـا الفـلـك	١/٢٩

حـا أجـور مـستـحقـة

١٢٠٠				رصيد	٩٣/١/١
—		١٢٠٠		إلى حـا الفـلـك	١/٩
٣١٢٠	٣١٢٠			من حـا الأجـور (تـسـويـة)	١/٢٩

حـا مـخـصـص اءـلـاك لـكـل وـتـركـيـات

١٥٠٠				رصيد	٩٣/١/١
				من حـا اءـلـاك لـكـل	١/٣١
١٥٠٠	٥٠			وتـركـيـات (تـسـويـة)	

حـا مـخـصـص اءـلـاك مـيـلـات

٣٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٠٠٠		١٠٠٠		إلى حـا الفـيـرة لـلـمـاعـة	١/٥
٢١٠٠	١٠٠			من حـا اءـلـاك مـيـلـات (تـسـويـة)	١/٣١

ح/ مبيعات المجموعات

١٢٥٠	١٢٥٠			من مذكورين (نقدية وعملاء)	٩٣/١/٣
٥٥٧٠	٤٣٢٠			من مذكورين (نقدية وعملاء)	١/٢٦
—		٥٥٧٠		إلى ح/ حساب التختلي (أصل)	١/٣١

ح/ البيان المباعة

٤٠٠٠		٤٠٠٠		إلى ح/ البيان	١/٥
				من ح/ مخصم لهلاك	١/٥
٣٠٠٠	١٠٠٠			البيان	
٢٠٠	٢٨٠٠			من ح/ النقدية	١/٥
—	٢٠٠			من ح/ أرباح وخسائر رأسمالية	١/٥

ح/ مبيعات الجامعة

١٠٣٠٠	١٠٣٠٠			من مذكورين (نقدية وعملاء)	١/٩
١٧٩٥٠	٧٦٥٠			من ح/ النقدية	١/٢٣
—		١٧٩٥٠		إلى ح/ الحساب التختلي (أصل)	١/٣١

ح/ أرباح وخسائر رأسمالية

٢٠٠		٢٠٠		إلى ح/ البيرة المباعة	١/٥
—	٢٠٠			من ح/ الحساب التختلي (أصل)	١/٣١

ح/ الأجر

١٤٠٠		١٤٠٠		إلى ح/ التقية	١/٩
				إلى ح/ الأجر المستحق	١/٣١
٤٥٢٠		٣١٢٠		(نسبة)	
				من ح/ الحساب الختلي	١/٣١
—	٤٥٢٠			(اقتال)	

ح/ التأمين القديم

٦٠٠		٦٠٠		إلى ح/ التقية	١/١١
				من ح/ التأمين ضد الحريق	١/٣١
٥٥٠	٥٠			(ت ٣)	

ح/ الأجر القديم

١٢٠٠		١٢٠٠		إلى ح/ التقية	١/١١
١١٥٠	٥٠			من ح/ الأجر المبني (نسبة)	١/٣٠

ح/ المصروفات العمومية

٣٢٠٠		٣٢٠٠		إلى ح/ التقية	١/١٧
				إلى ح/ المصروفات العمومية	١/٣١
٧٣٢٠		٤١٣٠		للنتيجة (نسبة)	
				من ح/ الحساب الختلي	
—	٧٣٢٠			(اقتال)	١/٣١

ح/ الاعلان القديم

٥٥٠		٥٥٠		إلى ح/ التقية	١/٢٦
-----	--	-----	--	---------------	------

هذا ويطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ التفهم
 الدواعي لحسابات المدينة بطبيعتها وهى الأصول والمصروفات ، والحسابات الدائنة
 بطبيعتها وهى الخصوم والائرادات . فالمدقق فى خاتمة الرصيد من كل حساب من
 الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مدينياً أو دائئاً إلا إذا
 عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد . وغالباً ما يتم التمييز بين الأرصدة
 المدينة والدائنة فى الحيلة العملية عن طريق تدوين الأرصدة الدائنة بالمداد الأحمر .
 ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مدينياً أو دائئاً تحدد أثر العملية التى يتم ترحيلها
 الحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه . فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مدينياً
 إلى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينياً ، بينما يؤدى جعل أحد
 حسابات الخصوم أو الايرادات مدينياً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى
 جعل به مدينياً .

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل
 عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

- بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة المدين أو
 الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة الدائن
 - بالنسبة لحسابات الخصوم والائرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة المدين أو
 الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة الدائن .

وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو للمصروفات مدينياً يؤدى إلى
 زيادة الرصيد بمقتلر المبلغ الذى يجعل به الحساب مدينياً ، بينما جعل أحد هذه
 الحسابات دائئاً يؤدى إلى نقص الرصيد بمقتلر المبلغ الذى يجعل به الحساب دائئاً .
 والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والائرادات .

٣ - (ج) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة أتعمل
 واجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر فى ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك
 إلى ترصيد الحسابات ، حيث أرصدتها ، متاحة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك

يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة فى أى وقت ، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد أى حساب فى أى وقت نشاء .

وكما سبق أن ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم اعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة كما يظهر على ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأسس نقوم باعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الاستاذ على ورقة العمل لاحظ أن الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة هى تلك التى تظهر فى الحساب قبل قيد التسوية مباشرة .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم باجراء التسويات فى الخاتمتين المخصصتين لذلك « ورقة العمل » وفى مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب اجراؤها فى ١/٣١ ، ١٩٩٢ هى كالآتى :

١ - التأمين الذى قامت الشركة بسداده فى ١/١١ يغطى سنة كاملة اعساراً من ٩٣/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول باسم التأمين المقدم ، ونهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{1}{12}$ من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) فى خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مدينياً مقابل جمل التأمين المقدم (أصل) دائئاً بمبلغ ٥٠ جنيه $(600 \times \frac{1}{12})$ القيد الذى يحمل رقم (١) فى خانة التسويات .

٢ - تقوم الشركة باستجار مبنى يبلغ ايجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد فى بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/١٥ مقابل ايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تم سداده واعتبرت ايجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل نصف شهر ايجار للمبنى الجديد المدفوع ايجاره مقدماً كما استفاد من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه $(1200 \times \frac{1}{12} \times \frac{1}{2})$ للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الأيجار ٢٥٠ جنيه ويجعل بها

حساب لايجار مدياً ويجعل حساب الايجار المقدم (أصل) دائماً مبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل حساب الايجار المستحق (التزام) دائماً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خاتمة التسويات مقابل التقييد الذي يحمل رقم (٢) .

٣ - تمثل هذه التسوية الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من ايرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتي : $10000 \times \frac{7}{100} \times \frac{1}{12} = 50$ جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (ايرادات) دائماً مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) مدياً . وهذا وقد كان من الممكن جعل حساب العملاء مدياً بدلاً من حساب الفوائد الدائنة للمستحقة .

٤ - تسوية الأجور للمستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجور (مصروف) مدياً ، وحساب الأجور المستحقة (التزام) دائماً .

٥ - تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مدياً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائماً .

٦ - تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة :

٧ - تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة

٨ ، ٩ - إثبات الاهلاك عن الشهر .

١٠ - حساب الفائدة على قرص البنك لمدة شهر يناير ($30000 \times \frac{7}{100} \times \frac{1}{12} = 150$ جنيه) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصروف) مدياً ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (التزام) دائماً .

وباجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مدياً بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائماً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه تستزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مدياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، ونجد مثلاً أن مخصص إهلاك الآلات كان رصيده دائماً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائماً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده المدين ليصبح ١٥٥٠ جنيه .

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٢

التصنيفات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
إلى حـ/	من حـ/	دين	دين	
			١٢٥٠٠	الأثاث والتركيبات
			٩٠٠٠	السيارات
(٧) ٢٧٠٠			٦٧٠٠	المواد والمهمات
(٦) ٨٩٥٠			٢٠٣٠٠	البضاعة
			٢٦٤٩٠	المعملاء
			٥٠٠٠	أوراق القبض
			٦٧٦٨٠	التقديرات
		٧٥٠٠٠		رأس المال
		٩٣٠٠		أرباح محبوزة
		٣٠٠٠٠		قرض البنك
		١٣٥٠٠		الدائرون
(٨) ٥٠		١٥٠٠		مخصص املاك الأثاث
(٩) ١٠٠		٢٠٠٠		مخصص املاك سيارات
		٥٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧٩٥٠		مبيعات البضاعة
			٢٠٠	أرباح وخسائر رأسمالية
	(١) ٣١٢٠		١٤٠٠	الأجور
(١) ٥٠			٦٠٠	التأمين للقلم
(٢) ٥٠			١٧٠٠	الايطر للقلم
	(٥) ٤١٣٠		٣٢٠٠	للمصروفات العمومية
			٥٥٠	الاعلان للقلم
		١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠	

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	١٢٥٠٠				١٢٥٠٠
	٩٠٠٠				٩٠٠٠
	٤٠٠٠				٤٠٠٠
	١١٣٥٠				١١٣٥٠
	٢٦٤٩٠				٢٦٤٩٠
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
	٦٧٦٨٠				٦٧٦٨٠
٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠	
٩٣٠٠				٩٣٠٠	
٣٠٠٠٠				٣٠٠٠٠	
١٣٥٠٠				١٣٥٠٠	
١٥٥٠				١٥٥٠	
٢١٠٠				٢١٠٠	
		٥٥٧٠		٥٥٧٠	
		١٧٩٥٠		١٧٩٥٠	
			٢٠٠		٢٠٠
			٤٥٢٠		٤٥٢٠
	٥٥٠				٥٥٠
	١١٥٠				١١٥٠
			٧٣٣٠		٧٣٣٠
	٥٥٠				٥٥٠

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

تقويمات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
إلى حـ/	من حـ/	دين	مدين	
	(١) ٥٠			تأمين ضد الحريق
	(٢) ٢٥٠			ليجار مبنى
(٣) ٣٠٠				ليجار مستحق
(٤) ٥٠				الفوائد الدائنة
	(٥) ٥٠			الفوائد الدائنة المستحقة
(٦) ٢١٢٠				أجور مستحقة
				مصرفات عمومية
(٧) ٤١٣٠				مستحقة
	(٨) ٩٥٠			تكلفة البضاعة للمباعة
	(٩) ٢٧٠٠			مواكبه مستحقة
	(١٠) ٥٠			املاك ثابتة وركبات
	(١١) ١٠٠			املاك سيارات
	(١٢) ١٥٠			فوائد مدينة
(١٣) ١٥٠				فوائد مدينة مستحقة
<u>١٩٦٥٠</u>	<u>١٩٦٥٠</u>			عشر الشهر

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٢

ميزان المراجعة بعد الضوابط		الحساب الخلقى		الميزانية العمومية	
ملين	دقن	ملين	دقن	ملين	دقن
٥٠		٥٠			
٢٥٠		٢٥٠			
	٢٠٠			٢٠٠	
	٥٠		٥٠		
٥٠					
	٢١٢٠			٢١٢٠	
	٤١٣٠			٤١٣٠	
		٨٩٥٠			٨٩٥٠
		٢٧٠٠			٢٧٠٠
		٥٠			٥٠
		١٠٠			١٠٠
		١٥٠			١٥٠
١٥٠					
	١٥٠				
				١٦٢٧٢٠	
				١٦٢٧٢٠	
	٨٢٠		٨٢٠		
١٣٩١٥٠		٢٤٤٠٠			
	١٣٩١٥٠		٢٤٤٠٠		

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالي (يمكن اجراء كل قيد على

حطة) :

رقم القيد	من مذكرون :	
(١)	ح/ التأسيس ضد الحقن	٥٠
(٢)	ح/ ايجار المباني	٢٥٠
(٣)	ح/ فوائد الديانة للشقة (لر من ح/ الملاء)	٥٠
(٤)	ح/ الأجر	٢١٢٠
(٥)	ح/ المصروفات العمومية	٤١٣٠
(٦)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
(٧)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
(٨)	ح/ اهلاك آلات وتركيبات	٥٠
(٩)	ح/ اهلاك سيارات	١٠٠
(١٠)	ح/ فوائد مدينة	١٥٠
	إلى مذكرون :	
(٢)	ح/ الايجار القسم	٥٠
(١)	ح/ التأسيس القسم	٥٠
(٢)	ح/ الايجار السكن	٢٠٠
(٣)	ح/ فوائد الديانة	٥٠
(٤)	ح/ الأجر للشقة	٢١٢٠
(٥)	ح/ مصروفات عمومية مستقة	٤١٣٠
(٦)	ح/ البضاعة	٨٩٥٠
(٧)	ح/ المواد والمهمات	٢٧٠٠
(٨)	ح/ مخصص اهلاك آلات	٥٠
(٩)	ح/ مخصص اهلاك سيارات	١٠٠
(١٠)	ح/ فوائد مدينة مستقة	١٥٠
	البيات المتروكة عن النهر	

لاحظ أن الطرف المدين من هذا القيد المركب قد تم تكوينه من الحسابات التي جعلت مدينة (خافعة من ح/) في خاتمي التسويات على ورقة العمل ، وأن الطرف الدائن المركب يتكون من الحسابات التي جعلت دائنة في خاتمي التسويات (خافعة إلى ح/) .

وترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات بالمصروفات معدة للاقفال في الحساب الختامي عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات في الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق أما الحسابات التي نشأت عن التسويات فمعرضها فيما يلي (وراعى أننا ميزنا قيود التسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعليل أرصدة الحسابات المعنية بها) .

ح/ التأمين ضد الحريق

١/٣١	إلى تأمين مقم (تسوية)		٥٠	٥٠
	من ح/ الحساب الختامي			
	(اقفال)		٥٠	-

ح/ ايجار المباني

١/٣١	إلى مذكورين (تسوية)		٣٥٠	٣٥٠
	من ح/ الحساب الختامي			
١/٣١	(اقفال)		٣٥٠	-

ح/ ايجار للسيارة

١/٣١	من ح/ ايجار للمباني		٣٠٠	٣٠٠
	(تسوية)			
١/٣١	رصيد (ميزانية)		٣٠٠	٣٠٠

ح/ا القوائد الدائنة

١/٣١	من ح/ا القوائد الدائنة للمتحة (نسبة) إلى ح/ا الحساب الخلفي (اقتال)		٥٠	٥٠
			٥٠	—

ح/ا القوائد الدائنة المستحقة

١/٣١	إلى ح/ا القوائد الدائنة (نسبة)		٥٠	٥٠
١/٣١	وصيد (ميزانية)			٥٠

ح/ا مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من ح/ا مصروفات عمومية (نسبة)		٤١٣٠	٤١٣٠
١/٣١	وصيد (ميزانية)			٤١٣٠

ح/ا تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	إلى ح/ا البضاعة (نسبة)		٨٩٥٠	٨٩٥٠
١/٣١	من ح/ا الحساب الخلفي (اقتال)			—
			٨٩٥٠	

ح/ا مواد ومهمات مستحقة

١/٣١	إلى ح/ا مواد ومهمات (نسبة)		٢٧٠٠	
١/٣١	من ح/ا الحساب الخلفي (اقتال)			٢٧٠٠
			٢٧٠٠	—

ح/ اهلاك الثبات وتراكبات

١/٣١	إلى ح/ مخمض اهلاك ثبات	٥٠	٥٠	٥٠
١/٣١	(نوية)			
	من ح/ الحساب الخطي (اقتال)	٥٠	—	—

ح/ اهلاك سيارات

١/٣١	إلى ح/ مخمض اهلاك	١٠٠	١٠٠	١٠٠
١/٣١	سيارات (نوية)			
	من ح/ الحساب الخطي (اقتال)	١٠٠	—	—

ح/ فولد مدينة

١/٣١	إلى ح/ فولد مدينة مستحقة	١٥٠	١٥٠	١٥٠
	(نوية)			
١/٣١	من ح/ الحساب الخطي (اقتال)	١٥٠	—	—

ح/ فولد ملجئة مستحقة

١/٣١	من ح/ فولد ملجئة	١٥٠	١٥٠	١٥٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)			

٣ - (د) قيود الاقفال واعلاد الحساب الختامي :

بعد أن يتم اجراء التسويات وإبائها دفترياً وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قيود الأقفال واعلاد الحساب الختامي ، حيث تصبح حسابات الايرادات والمصروفات بعد

إجراء التسويات معدة للاقفال في الحساب الختامى ، ونعرض فيما يلى قيود الاقفال للمثال التوضيحي .

اقفال حسابات الايرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الايرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم اقفالها ، ولما كانت الايرادات تظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى فإن هذا الحساب يجعل دائناً عند اقفال أرصدة حسابات الايرادات فيه . ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين :	
حـ / ميقات خدمات	٥٥٧٠
حـ / ميقات بضاعة	١٧٩٥٠
حـ / الفوائد الدائنة	
إلى حـ / الحساب الختامى	٢٣٥٧٠ ٥٠
اقفال أرصدة حسابات الايرادات فى الحساب الختامى عن شهر يناير .	

اقفال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لاقفالها جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامى مدينة كالآتى :

من حـ / الحساب الختامى		٢٤٤٠٠
إلى مذكورين :		
حـ / أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدبر)	٢٠٠	
حـ / الأجر	٤٥٢٠	
حـ / المصروفات العمومية	٧٣٣٠	
حـ / تأمين ضد الحريق	٥٠	
حـ / ايجار مبائى	٢٥٠	
حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠	
حـ / مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠	
حـ / اهلاك أثاث وتركيبات	٥٧	
حـ / اهلاك سيارات	١٠٠	
حـ / فوائد مدينة	١٥	
اقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى عن الشهر .		

وعند نرحيل قيود الاقفال تصحح حسابات المصروفات والايادات بدون
أرصدة. وقد قمنا بتر حيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع
لقطة (اقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحى عبد الحميد
للخدمات والتجارة كالآتى :

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير ١٩٩٣

له	منه
جبه	جبه
٢٠٠ إلى حـ . أرباح خاتر وأرباح	٢٠٠ من حـ ا مبيعات الخدمات
٤٥٢٠ إلى حـ ا الأيجور	١٧٩٥٠ من حـ ا مبيعات البضاعة
٧٣٣٠ إلى حـ ا المصروفات العمومية	٥٠ من حـ ا القسود الدائنة
٥٠ إلى حـ ا التأمين ضد الحريق	
٣٥٠ إلى حـ ا ايجار المبنى	
٨٩٥٠ إلى حـ ا تكلفة البضاعة المباعة	
٢٧٠٠ إلى حـ ا مواد ومهمات مستخدمة	
٥٠ إلى حـ ا اهلاك أثاث وتركيبات	٨٣٠ رصيد مدین (خاتر الشهر)
١٠٠ إلى حـ ا اهلاك سيارات	(من حـ ا الأرباح المحجوزة)
١٥٠ إلى حـ ا فوائد مدينة	
٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل
خاتر ، وقد ظهر كمتمم حسابي للجانب الدائن من الحساب الختامي ، وتخصم
الخاتر فى العادة من الأرباح المحجوزة إذا كان رصيدها يكفى لتغطية هذه الخاتر ، أو
تظهر مخصومة من حقوق الملكية فى جانب الخصوم فى الميزانية . كما يرى البعض

إمكانية إظهار الخسائر في حد - لأصول في الميزانية - بحر - حصل إظهار الخسائر
محصومة من حقوق الملكية ، أو إقبالها في حساب الأرباح المحجوزة إن وجد -
ويكون قيد اقفال الخسائر في الأرباح المحجوزة عن الشهر كالآتي :

٨٣٠	من حد - الأرباح المحجوزة
٨٣٠	إلى حد - الحساب الختامي
اقفال الرصيد للمدين لخسائر الشهر في حساب الأرباح المحجوزة	

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال
وتصوير الميزانية العمومية

٣ - (هـ) ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية

يظهر في ميزان المراجعة بعد الاقفال أرصدة الأصول والمقصوم المحولة للفترة
المحاسبية التالية . وتشمل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام في العملية
الإنتاجية ، كما تمثل المقصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار
الالتزامات التي تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية
في ورقة العمل في واقع الأمر سيران المراجعة بعد الاقفال والذي يحوى على أرصدة
سابات الميزانية ، ذلك فيما عدا اقفال خسائر (أو أرباح) الفترة في حساب الأرباح
محجوزة (إن وجدت) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة
وهي للعتال تحت البحث كما هو وارد في الصفحة التالية :

٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل :

- من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلي :
- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- إعداد قيود الاقفال وتصوير الحساب الختامي .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١/٣١

مجموع		أصول	
جـ	جـ	جـ	جـ
حقوق الملكية :		الأصول الثابتة :	
رأس المال	٧٥٠٠٠	الأثاث والتراكيب	١٧٥٠٠
أرباح محجزة	٨٤٧٠	- منضم اهلاك	١٥٥٠
مجموعة حقوق الملكية	٨٣٤٧٠	أثاث وتراكيب	١٠٩٥٠
		السيارات	٩٠٠٠
الالتزامات		- منضم اهلاك	٢١٠٠
قرض البنك	٣٠٠٠٠	سيارات	٦٩٠٠
دائرسون	١٢٠٠٠		
أجور مستحقة	٢١٢٠		
إيجار مستحق	٣٠٠		
مروقات عمومية مستحقة	٤١٣٠	مجموع الأصول الثابتة	١٧٨٥٠
فوائد مدينة مستحقة	١٥٠	الأصول المتداولة :	
مجموع الالتزامات	٥١٢٠٠	موارد ومهمات	٤٠٠٠
		بضاعة	١١٣٥٠
		علاء	٢٦٤٩٠
		أوراق قبض	٥٠٠٠
		إيجار مقدم	١١٥٠
		تأمين مقدم	٥٥٠
		إعلان مقدم	٥٥٠
		فوائد مدونة مستحقة	٥٠
		تقديرة	٢٧٦٨٠
		مجموع الأصول المتداولة	١١٦٨٢٠
مجموع الخصوم	١٣٤٦٧٠	مجموع الأصول	١٣٤٦٧٠

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم لدى أيء أن ورقة العمل لا تصصح بعيدة لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراءها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الاستاذ يعدلان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام باجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية وفى بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهرى دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنتهية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة فى هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمه ، وتساعد فى تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهرى) بسهولة ودقة .

مسئلة ومسايل

الفصل السابع

أولاً : الأمسلة :

السؤال الأول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) تجمل حسابات الأصول اللاتمة مدبنة بكل بنود المصروفات التي يتم

سدادها مقدماً وتكمل حسابات الالتزامات اللاتمة دافئة بكل الإيرادات

التي تحصل مقدماً :

(ب) يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإلبات الدفترى لواقعة أو حدث

معين ولكن قيد التسوية لابد وأن يسبق قيد الأفعال .

(ج) ترداد الأصول يتدقق الإيرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها

بينما يلزم أن ترداد الالتزامات يتدقق للمصروفات إذا لم يتم سدادها نقداً .

(د) يمكن أن لا يترتب على بعض عناصر المصروفات سداد لية نقدية حالياً

أو مستقبلاً .

(هـ) الأصول هي ما تبقى من سلع أو خدمات في نهاية الفترة المحاسبية الحالية

يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية .

(و) تعتبر كل العمليات التي يترتب عليها الحصول على أصول بقصد

استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة .

(ز) ورقة العمل هي أداة محاسبية لتمكين المحاسب من تطبيق طريقته المنظمة

للمحاسب لأغراض إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

(ح) إذا ظهر الرصيد المدين لأحد الحسابات في ميزان المراجعة بعد التسويات

بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات ، فلا بد وأن يكون

الحساب قد جعل مدينياً في التسويات بالفرق .

(ط) لا يحتوى ميزان المراجعة بعد الأقفال على أى من حسابات الإيرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتوازنه أن يحتوى على حصيدا المقابلة (المقاصة) بين هذه الحسابات .

(ى) بالرغم من أن رصيد الأرباح فى خاتمة المدين من خاتمة الحساب الختامى فهو يلزم أن يظهر فى خاتمة الدائن من خاتمة الميزانية العمومية على روة العمل .

ثانياً : الحالات :

يرر خطأ أو صواب كل اجابه من الاجابات المطاها لكل حالة من الحالات الآتية :

الحالة الأولى :

تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للاستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها فى حالتها للمدة للاستخدام ٤١٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد . وتقرر الحياة الإنتاجية للآلات خمس سنوات تباع بعدها خردة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .

ويترب على ذلك :

(أ) العملية تامة ومنجزة يترتب عليها جعل حساب الآلات مدينياً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة .

(ب) حتى تحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل الحساب الختامى عن السنة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إنا كان الإهلاك بطريقة القسط الثابت .

(ج) يتحدد إهلاك الآلات بقيد نسوية يجعل حساب الإهلاك (مصروف) مدينياً وحساب مخصص الإهلاك (مقابل أو مضاد للأصل الهالك) دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شئ مما تقدم .

الحالة الثانية :

جعل حساب التأمين ضد الحريق مدينياً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق تغطى سنة اعتباراً من ٤/١ عند السداد فى ٢/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه .

وحيث أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام فإنه :
(أ) كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مدينياً عند السداد (وهو من حسابات الأصول) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق (وهو من حسابات المصروفات) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن متنتهى عند إنجازها .

(ب) يلزم فى ظل الوضع للوضع بالحالة جعل حساب التأمين المقدم مدينياً فى نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وحساب التأمين ضد الحريق دافعاً حتى يتبقى فى حساب المصروف ما يخص الفترة . ومعنى ذلك إمكانية تحويل المصروفات إلى أصل وهو الأمر غير المنطقي .

(ج) تتحمل الفترة التى تم فيها السداد بما استغادت به من غطاء التأمين فى كل الأحوال ، ولذى يبلغ ١٨٠٠ جنيه كما يتحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل للفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الثالثة :

تعمل محلات المعجونات لمدة ٣٠٠ يوم فى السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة فى اليوم ١٥٠ جنيه وتسد أجور الأسبوع للنتهى اليوم فى بداية الأسبوع التالى (أسبوع العمالة ٦ أيام) . هذا وقد انتهت السنة المالية فى تاريخ يتوافق مع آخر يوم فى أسبوع العمالة . ويترتب على ذلك .

(أ) يظهر رصيد الأجور فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤٦٠٠ جنيه فى نهاية العام .

(ب) يجعل حساب الأجور مدينياً وحساب الأجور المستحقة دافعاً بمبلغ ٩٠٠ جنيه فى التسويات .

(ج) يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك فى ميزان المراجعة بعد التسويات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الرابعة :

بلغ رصيد مهمات وأدوات اللف والحزم في بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه ، وفي خلال العام تم شراء مواد ومهمات بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقته للمواصفات المطلوبة . وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات اللف والحزم مدنياً وعند الرد جعل نفس الحساب دائناً . وبالتحقق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات في نهاية العام وجد أنه تبقى منها في المخازن ما تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه . وهنا يضى .

(أ) أن مصاريف اللف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مدنياً وحساب الأصول دائناً بقيد تسوية .

(ب) يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات اللف والحزم في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفي ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

(ج) تزداد المعصروفات في التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الخامسة :

ظهر في خاتمة الدائن من خاتمة الميزانية في ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم . وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٩٣/٤/١ وحصلت على إيجار العام مقدماً في ذلك التاريخ . ويترتب على ذلك ، بفرض أن السنة المالية تنتهى في ١٢/٣١ من كل عام :

(أ) أن يظهر الإيجار الدائن المقدم (إلتزام) في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار البنى لمدة عام .

(ب) أن قيد التسوية قد جعل الإيجار الدائن المقدم مدنياً والإيجار الدائن (إيراد) دائناً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذى انتهى في ٩٣/١٢/٣١ .

(ج) بالرغم من أن الإيجار الدش تقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سداده
في العادة نقداً

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

بلغت جملة الإيرادات قبل إجراء التسويات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت
جملة المصروفات قبل إجراء التسويات ١٣٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الإيرادات
بعد إجراء التسويات ٢٢٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء
التسويات ١٩٥٠٠٠ جنيه ، وكان رصيد الأرباح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل
التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه . وهذا يعني :

(أ) أن التسويات قد أدت إلى تحول أصول إلى مصروفات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه .

(ب) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يتحقق عنها أرباحاً قدرها
٢٥٠٠٠ جنيه .

(ج) أن حقوق الملكية سوف تزيد عن طريق الأرباح المحجوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة :

يؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول حتماً مع زيادة حقوق الملكية أو
الالتزامات كما يؤدي تدفق المصروفات إلى نقص الأصول حتماً أو زيادة الالتزامات مع
نقص حقوق الملكية حيث :

(أ) إذا كانت الإيرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول سواء
حصلت نقداً أو كانت مستحقة وتؤدي كذلك إلى زيادة حقوق الملكية ،
أما إذا كانت لا تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة
الالتزامات بالإيرادات المتوقعة .

(ب) إذا كانت المصروفات تخص الفترة فهي تؤدي إلى نقص الأصول ، وإذا
كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلى نقص حقوق الملكية ، ويمكن
أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة .

(ج) إذا كانت المصروفات تخص الفترة ولكنها ما زالت مستحقة فهي تؤدي إلى زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثالثاً : العمليتين :

التمرين الأول :

(أ) قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١٩٩٣/١/١ ، وسدلت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من ح/ التأمين ضد الحريق (مصرف)

١٥٠٠ إلى ح/ التقبيل (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام . فاطلّوب منك هو :

١ - إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأسس في ١٩٩٣/١٢/٣١ ، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها .

٢ - قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٩٣ وصور الحسابات اللازمة أيضاً .

٣ - هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

(ب) بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والاقبال اللازمة .

(ج) تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم الأول من الاسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء ما يلزم من قيود تسوية .

(د) تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول ابريل وأول اكتوبر

من كل عام وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل العوائد الدائنة
وبإجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٩٢ . صور حسابات الاستاذ اللازمة ثم قم
بإجراء ما يلزم من قيود اقفال .

(هـ) قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار
سنوي يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ التأجير في ١٩٩٣/٣/١ .
قم بإجراء القيود اللازمة لاثبات الأيجار في دفتر كل من الشركتين على حدة ،
ثم قم بإجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٩٣/١٢/٣١ حيث تنتهي السنة المالية
لكل من الشركتين .

التصريح الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١ ، وكذلك
بعض المعلومات المفيدة لأغراض إجراء التسويات في نهاية العام .

المطلوب :

قم بإعداد ورقة العمل للشركة ، وقم بإجراء قيود التسوية والاقفال من واقع
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة في ١٩٩٣/١٢/٣١

ملاحظات	الحساب	أرصدة حديثة	أرصدة مقدمة
مبلغ الاملاك السنوي ١٢٠٠٠ جنيه .	أكلات مخصص املاك	١٢٠٠٠	٨٠٠٠٠
يتم تسكين ايجاراً من ٩٣/١/١	أكلات تأمين مخيم		٤٨٠٠
للربود منها في ١٢/٣١ مبلغ ٧٤٢٠٠ جنيه	بنهاية		٢٨٠٦٠٠
منها ١٠٠٠ جنيه مشترك في حسابها .	حسابه		٤٠٠٠٠
	تقديمه		٨٥٤٠٠
	رقم المال	٢	
	قرض البنك	٢٤٠٠٠	
فوائد مستحقة على قرض البنك	فوائد مقدمة		١٥٠٠
مبلغ ٢٠٠٠ جنيه لم يتم سده .	حسابات بنهاية	٢٩٥٣٠٠	
	إيرباح مسجورة	٢١٠٠٠	
		٤٠٦٣٠٠	٤٠٦٣٠٠

التصمين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد للتعامل في ١٩٩٢/٦/٣٠ : نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥٤٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ١٥٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائرون ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص اهلاك آلات ٣٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠٠ جنيه ، لرياح محجوزة ٢٤٠٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

- ١ - ترغب الإدارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه.
- ٢ - يخص السنة المنتهية في ١٩٩٢/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين للقدم .

٣ - يبلغ اهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ جنيه .

٤ - تبلغ الأجور والمرتبات للمستحقة في نهاية السنة ٢٨٥٠ جنيه .

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال .

٢ - استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال . قم باعداد حسابات الأستاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والاقفال إليها .

٣ - قم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ١٩٩٢/٦/٣٠ .

التصمين الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للتجارة في الأدوات الرياضية عملياتها في ٩٣/٣/١ . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

١ مارس حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه ، واتفقت الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمته ٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام .

- ٢ مارس قامت الشركة باستئجار مكان لمزولة نشاطها مقابل إيجار سنوى قدره ٣٦٠٠ جيه سدد مقدماً ، وقامت الشركة بشراء اثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جيه سدد منها ١٥٠٠٠ جيه نقداً .
- ٤ مارس ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقاً للقوائم ٢٥٧٥٠ جيه سدد منها ١٧٢٥٠ جيه .
- ٦ مارس وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جيه ووعدت الشركة باعتمادها فى اقرب وقت ممكن .
- ٩ مارس بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية نادى الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٠٠٠ جيه .
- ١١ مارس قامت الشركة بإرسال طلبية نادى الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جيه ووعد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام .
- ١٥ مارس اشترت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٠٠٠ جيه ، وسددت الباقي المستحق من ثمن الأثاث والتركيبات .
- ١٧ مارس قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاصة من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جيه .
- ١٩ مارس تقدمت الشركة بغطاء فى إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .
- ٢٢ مارس كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة ستة اعتباراً من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لاستلام المبلغ .
- ٢٤ مارس أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جيه تحصل منها ٣٢٠٠٠ جيه .

٣١ مارس مددت الشركة الأجور والمرتبات المستحقة عن شهر والبالغ قيمتها ٥٤٥٠ جنيه .

- بلغت المياه والاماره المستظمة عن الشهر مبلغ ٣٥٠ جنيه لم تسدد بعد .
- قدر أملاك الأثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه
- بلغت مبيعات البضاعة منذ ٢/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دفترياً بعد ١٢٧٥٠ جنيه على الحساب .
- مددت الشركة مبلغ ٤٥٠٠ جنيه للموردين :

المطلوب :

إتخاذ الاجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل واعداد تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامي عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة في ١٩٩٣/٣/٣١ .

الفصل الثامن

في

الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا في الباب السابق لإجراءات الدورة المحاسبية بمهفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا هذه الإجراءات بما يتلاءم بمهفة عامة مع المشروعات التجارية والخدمية ، غير أن الهدف كان يتركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترب بها . لذلك سوف نتناول في هذا الفصل إجراءات الدورة المحاسبية بصورة أكثر عمقاً للعمليات التي تتفق مع طبيعة نشاط المشروعات التي نزاول نشاطاً تجارياً . وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هي النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفات المشروعات التجارية . وعلى ذلك سوف يكون تركيزنا أساساً في هذا الفصل متصباً على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروع التجاري في ظل طريقتين متعارف عليهما وهما : طريقة المخزون المستمر وطريقة المخزون الدوري . كما سوف نتناول المشاكل المرتبطة بعمليات شراء وبيع البضاعة في المشروعات التجارية من مردودات ومسموحات وأنواع الخصومات التي تمنح من البائع للمشتري وشروط كل منها . ونتهي الفصل بملخص مقارنة

لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري .

٢ - المبيعات وما يحث عليها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة هي للصدر الرئيسى وثغام إيرادات المشروع التجارى . وبناء على ذلك فلا داعى لتمييز المبيعات بتحديد كنهها (البضاعة) ، ويمكن الاكتفاء بإصطلاح « المبيعات » فقط . بدلا من اصطلاح « مبيعات البضاعة » . وتختلف نوعية البضاعة المباعة من مشروع تجارى لأخر بحسب طبيعة نشاطه ، فقد يتاجر المشروع فى سلع غذائية أو أدوات منزلية أو سلع معمرة كالثلاجات والفسلات واليونانجازات أو قد يكون التجار فى الأراضى والمباني والآلات والسيارات وما إلى ذلك . وفى جميع الأحوال تكون هذه السلع من الأصول المتداولة التى يطلق عليها محاسبا إصطلاح « البضاعة » أو المشتريات كما سوف يتضح فيما بعد . ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الغرض من وراء شراء هذه السلع يكون هو التجار فيها وتحقيق الأرباح . فإذا قام المشروع مثلاً بشراء سيارات ملاكى (ماركات مختلفة) بفرض التجار فيها فإنه يتم إثبات قيمة هذه السيارات فى الدفاتر تحت بند البضاعة أو المشتريات ، بينما إذا استخدم المشروع إحدى هذه السيارات فى توصيل المندوبين فإنه تعتبر فى هذه الحالة من الأصول الثابتة التى يتم إثباتها تحت بند السيارات . وينسحب هذا المنطق على باقى الأصول التى سبق أن أدرجناها تحت بند الأصول الثابتة .

هنا وعند قيام المشروع ببيع البضاعة التى اشتراها بفرض التجار فيها فإنه يتم تسجيلها تحت بند المبيعات على أساس أسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحميلها لمعاملتها وليس على أساس الأسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السعيرين - الشراء والبيع - هامش الربح الذى تحققه المنشأة من عمليات التجار فى البضائع (والذى يمثل من وجهة النظر الإقتصادية مقابل إضافة منفعة الزمان والمكان)^(١) . ويتم تسجيل المبيعات دفترىاً ، مثالا فى ذلك مثل أى

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل بالصنيع ويطلق على ما يتم إضافته من منافع بهذه الطريقة « منفعة التشكيل » كما قد تضاد . المنفعة للمنة مينة =

ليراد آخر ، بجمعها دفعة مقابل جمل حاي التقديري أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقداً أو على الحساب . فإذا بلغت المبيعات التقديرية ليوم معين ٢٥٠٠٠ جنيه مثلاً ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٨٥٠٠ جنيه فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي :

من مذكورين :	
ح/ا التقديرية	٢٥٠٠٠
ح/ا العملاء	٨٥٠٠
الى ح/ا المبيعات	٣٣٥٠
إثبات المبيعات طبقاً للقوائم بتاريخ ..	
وثبات التحصيل بمستندات ..	

ولإجراء مثل هذا القيد يزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الاثارة على البيع بالأجل . وعادة ما يقوم البائع باعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات التقديرية كما يتم إرسالها أيضاً للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة ، وأسعارها . وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستنداً أساسياً لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

= يذ : أنها من مكان وقرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة المكان » كما قد تضاف المنفعة للسلمة بتخزينها في أوقات وقرتها حتى تحين أوقات ندرتها ويطبق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الزمان » وأخيراً فقد تضاف المنفعة بالحيازة والممتلك وخاصة فيما يتعلق بالأشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائر لها ويطبق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الحيازة » .

نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣		شركة محلات الشواربي التجارية		
التاريخ : ١٩٨٤/١/٢٥		٧ شارع الهلافت - بغداد		
المطلوب من : السيد الهادي الطحطاوي وشركاه		تاريخ الشحن : اليوم		
شارع الزهيري للمبدي - البصرة		طريقة الشحن : الشاحنات المتحدة		
كلية	جزئي	سعر	الكمية	بيان
مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه		
- ٤٨٠	- ١٢	- ٤٠		راديو ساينو A.M. FM طراز S128
- ٣٠٠	- ٢٠	- ١٥		مسجل JVC
				جملة المطلوب
				(اثنى عشر ألفاً ومائة وستون جنيهاً)
شروط السداد : ١٠ أيام من تواريخه .				

وتمثل المبيعات التي يتم إجرائها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالي الإيرادات التي تحقق للمشروع من هذا النشاط . وإلى هنا لم تختلف في الواقع عن الإجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم . إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة . فالبضاعة للمباعة قد يردّها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تلف مثلاً أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يلحق العميل إلى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصماً حتى تشجعه الشركة الباتئة على سرعة سداد القيمة . وتترتب على هذه الأسباب أن إجمالي أرباح المشروع من خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط . ولم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات ومسموحات للمبيعات والخصم للمسحوق به للعملاء من قيمة للمبيعات .

٢ - ١ - مردودات المبيعات ، ومسموحات نفيحات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شراؤها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة والتي اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لاشك سوف يؤدي إلى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفترياً . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٤٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٤٥٠	من ح/ا المبيعات
	إلى مذكورين :
١٥٠	ح/ا النقدية
٣٠٠	ح/ا العملاء

إبالت البضاعة للمباعة والمرتدة من
العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدلة للتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدي إلى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك قد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات ارتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أي حساب مدعي بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مدنياً بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات . وعلى هذا الأساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٤٥٠	من ح/ا مردودات المبيعات
	إلى مذكورين :
١٥٠	ح/ا النقدية
٣٠٠	ح/ا العملاء

إبالت البضاعة للمباعة والمرتدة من
العملاء بتاريخ ..

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تملك عملية البيع وإبائها دفترياً . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التي طلبها . وبدلاً من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تتلف البضاعة المباعة عند ولّاء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي إلى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام (كدرجة ثانية مثلاً) بما يدفع العميل إلى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية وتسجل مسموحات المبيعات في حساب بهذا الاسم يخصم لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية

ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالي :

قامت شركة السعد التجارية ببيع بضائع لعملائها في يوم ٥/١١ بمبلغ ٤٦٧٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٨٠٠ جنيه . وفي يوم ٥/١٥ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٤٣١٠ جنيه ، منها ١٢١٠ جنيه ردت للعملاء نقداً ، وفي يوم ٥/١٧ طلب أحد العملاء تخفيض ٧٨٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة السعد التجارية نظراً لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحه الشركة السماح المطلوب . ويتم تسجيل العمليات كالآتي :

- إتيات المبيعات في ٥/١١ :

من مذكورين :

حـ / النقدية ٢٢٨٠٠

حـ / العملاء ٢٣٩٩٠

إلى حـ / المبيعات ٤٦٧٩٠

إتيات مبيعات اليوم طبقاً للقوائم .

- اثبات المردودات في ٥/١٥ :

من حـ/ مردودات المبيعات

٤٣١٠

الى مذكورين :

حـ/ التقديرة

١٢١٠

حـ/ العملاء

٣١٠٠

اثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

- اثبات مسموحات المبيعات في ٥/١٧ :

من حـ/ مسموحات المبيعات

٧٨٠

الى حـ/ العملاء

٧٨٠

تخفيض سعر البضاعة للعميل .. نظراً ...

مذكرة الإضافة الصادرة منا رقم

بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستنداً الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مدينياً بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف الى حسابه ، أي جعل حساب العميل دائناً بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات .

هنا ، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التي تؤدي الى منح تخفيضات في سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل في حساب مستقل وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات للمبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

٢ - ب - الخصم التجارى ، والخصم النقدى :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة بإصدار قوائم أسعار لبضائعها على أسس سنوى ، وغالباً ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصماً على هذه الأسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٢٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للائتمان فيها . كما قد تؤدي التقلبات التي تحدث في الطلب والعرض في السوق في كثير من الأحيان الى عدم واقعية الأسعار المنشورة في قوائم الأسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها . وبدلاً من إصدار قوائم أسعار جديدة غالباً ما يقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجارى من الأسعار الموضحة في قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجارى في صورة نسبة واحدة تطبق في جميع الحالات أو يكون في صورة سلة من النسب التي يجرى تطبيقها على السعر الوارد في قوائم الأسعار على التوالي . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية في السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد في قوائم الأسعار هو ١٥ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملائها خصماً تجارياً على هذا السعر قدره ٢٠٪ ، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الأسس يكون حساب الخصم التجارى كالآتي :

جنيه	جنيه
١٥٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٥ × ١٠٠٠)
٣٠٠٠	- خصم تجارى يواقع ٢٠٪
١٢٠٠٠	(سعر البيع لك ١٠٠٠ وحدة)

لما إذا كان الخصم التجارى للمنتوح لهذا العميل يتكون من سلة من النسب تطبق على التوالي ، كأن يكون الخصم مثلاً ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فإن حساب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي :

١٥٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار
٣٠٠٠	- الخصم الأول بواقع ٢٢٠
١٢٠٠٠	
١٢٠٠	- الخصم الثاني بواقع ٢١٠
١٠٨٠٠	
٥٤٠	- الخصم الثالث بواقع ٢٥
١٠٢٦٠	سعر البيع (للألف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجاري في الحالة الأخيرة ٤٧٤٠ جنيه . ويظهر الخصم التجاري في العادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري ، وإنما تسجل المبيعات في دفاتر البائع بصافي سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجاري ، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كما سيورد فيما بعد) بصافي سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري . وبالتالي فلا يزيد الخصم التجاري عن كونه إجراء لتحديد سعر البيع الفعلي لا أكثر ولا أقل .

وبعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري . وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطاً بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري . بمعنى أنه يستزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترياً . أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدماً ، ففي هذه الحالة يتم إثباته في الدفاتر .

ولنفرض مثلاً أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة الولدي للتجارة حيث كان سعر الوحدة طبقاً لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه . ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصماً في السعر يعادل ٣٠٪ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلاً من ٥٠٠ وحدة . فقبل للعميل مباشرة واشترى

١٠٠٠ وحدة . ففي هذه الحالة يعالج خصم الكمية معاملة الخصم التجاري
كالآتي :

جيه	جيه
١٢٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٢ × ١٠٠٠)
٣٦٠٠	- خصم كمية ٢٣٠
٩٤٠٠	سعر البيع القملي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية في دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد في واقع الأمر بمثابة خصم تجاري .

ولنفرض في مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالي : يمنح العميل خصم ٢١٠ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ، ثم ٢٥ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . ففي هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ٢١٠ بأثر رجعي . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته إلى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٢٥ إضافية بأثر رجعي وهكذا . وفي مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية في الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له . ولنفرض في هذا المثال أن العميل :

- ١ - لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام .
- ٢ - بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام .
- ٣ - بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام .

ففي الحالة الأولى لن يستحق للعميل خصماً للكمية ، وتسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفي الحالة الثانية تسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر

العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جيه حتى تصل الكمية الى ١٠٠٠ وحدة ،
ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ٢١٠ على الـ ١٠٠٠ وحدة حيثشذ ، ثم
يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية . وتكون قيود الاثبات الدخري في
دفتر شركة الرندى للتجارة كالاتى :
إثبات للمبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى x ١٢ جيه) :

١٢٠٠٠	من حـ/ الملاء
١٢٠٠٠	الى حـ/ المبيعات

اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠	من حـ/ خصم الكمية
١٢٠٠	الى حـ/ الملاء (العميل فلاان)
اثبات خصم الكمية بواقع ٢١٠ من سعر القائمة على	
١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .	

اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :	
من مذكورين :	
٢١٦٠	حـ/ الملاء
٢٤٠	حـ/ خصم الكمية
٢٤٠٠	الى حـ/ المبيعات
إثبات للمبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقاً	
للاتفاق .	

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب منح خصم الكمية ما
كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقعة عليها وتكون القيود الدخريّة
كالاتى :

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكلمة لك ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من مذكورين	
ح/ا العملاء	٣٢٤٠
ح/ا خصم الكمية	٣٦٠
الى ح/ا المبيعات	٣٦٠٠

البيان خصم الكمية الاضافى بمعدل 1٥ من صافي ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الأول :

من ح/ا خصم الكمية	٨١٠
الى ح/ا العملاء (العميل فلان)	٨١٠
خصم كمية اضافى بمعدل 1٥ لبلوغ مشتريات العميل	
١٥٠٠ وحدة طبقا للائفاق ($16200 \times \frac{15}{100}$)	

البيان مبيعات ١٠٠ وحدة تقريبا زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

من مذكورين :	
ح/ا العملاء	١٠٢٦
ح/ا خصم الكمية	١٧٤
الى ح/ا المبيعات	١٢٠٠
مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل 1٠ ثم 1٥	

ويجب أن يراعى فى مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد طريقة حسابه ، فكان من الممكن مثلاً فى مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم 1٠ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم 1٥ وهكذا . ففى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر ربحى .

كما يقوم البائع في كثير من الأحيان بمنح العميل (المشتري) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشتريته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تمجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الإئتمانية للمشروع قبل عملاته . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدي به إلى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الإئتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها . وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ ويمكن اختصار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتي (١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقيق عملية السداد في خلال فترة محدودة . وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل اعتماد الخصم النقدي . وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد . في الفترة المحددة ، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدي دقيقاً . ولنفترض أن شركة حسونة دامت لحسن بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ١٠/٢٥ أيام ، صافي ٣٠ يوم . فيتم إثبات عملية البيع في دفتر شركة حسونة كالآتي :

٢٠٠٠٠	من ح/ا العملاء (حسن)
٢٠٠٠٠	إلى ح/ا للمبيعات
	مبيعات آجلة لحسن نظرونا رقم ... بتاريخ .

وإذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام للكسبه للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي :

$$\begin{aligned} \text{الخصم التقدي} &= \frac{0}{100} \times 20000 = 1200 \\ \text{صافي القيمة التي يسدها العميل} &= 20000 - 1200 = 18800 \\ \text{اجمالي قيمة الفاتورة} &= 20000 \text{ جيه} \end{aligned}$$

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم التقدي كالآتي :

من مذكورين	
ح/ا التقدي	18800
ح/ا الخصم التقدي المسموح به	1200
إلى ح/ا العملاء (العميل حسن)	20000
سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق	
الخصم التقدي بواقع 10 .	

ويلاحظ أن الخصم التقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - (ج) ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :
يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التي تحدد بمقدار الإيرادات المحققة فعلاً عن عمليات البيع تلخص في الآتي :

- ١ - حساب المبيعات : ويحصل دائماً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً للفقواتير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب للمبيعات حساب دائر بطبيعتها .
- ٢ - حساب مردودات للمبيعات : يحصل لدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدین بطبيعتها .
- ٣ - حساب مسموحات للمبيعات : ويحصل لدينا بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها

الشركة الباقية لعملياتها نتيجة عدم مطابقة الضرائب المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة التغليف البسيطة التي تحدث بها نتيجة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حسب مدتين بطيئته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ - خصم الكمية إذا كان هناك مرور لإثباته : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشرط الذي يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطيئتها .

٥ - الخصم التقدي أو خصم تسجيل الدفع : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقرها الشركة الباقية إذا تحقق شرط اكسب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطيئتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات (دائن) مخصوماً منها للمسموحات والمردودات والخصم (وهي حسابات مدينة) . ونقدم فيما يلي مثلاً مبسطاً لزيادة الموزع إيضاحاً . قامت شركة الأندلس والحجاز بالمعاملات الآتية خلال شهر فبراير :

١ فبراير باعت بضاعة للعميل عدنان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقداً . وباعت بضاعة للعميل شهاب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢٢ أيام صافي ٣٠ يوم .

٤ فبراير قام عدنان برد بعض الأثاث الذي بلغت قيمته ٢٤٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شهاب من الشركة تخفيض سعر بيع بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه لوجود بعض التغليف بها ، وقد منحه الشركة السماح المطلوب .

٦ فبراير باعت الشركة للعميل حسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٤٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٧/٢٢ أيام ، صافي ١٥ يوم .

- ٨ فبراير قام العميل شبيب بسداد المستحق عليه .
 ١٢ فبراير باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً ، ٢٧٠٠٠ جنيه على الحساب .
 ١٦ فبراير قام العميل حسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ٢/١٢ النقدية قيمتها ٦٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي :

٢/١ - تسجيل المبيعات إجمالاً بالقيمة :

من مذكورين	
ح/ا النقدية	١٠٠٠٠
ح/ا العملاء (شبيب)	٣٠٠٠٠
إلى ح/ا المبيعات	٤٠٠٠٠
إثبات للمبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط	
١٠ ٢٣ أيام صافي ٣٠ يوم .	

٢/٤ : إثبات المرتفعات (المردودات) النقدية والمسموحات

من مذكورين	
ح/ا مردودات المبيعات	٣٤٠٠
ح/ا مسموحات المبيعات	٢٦٠٠
إلى مذكورين	
ح/ا النقدية	٣٤٠٠
ح/ا العملاء (شبيب)	٢٦٠٠
مردودات نقدية ومسموحات للعميل شبيب	

٢/٦ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لحسان :

٤٠٠٠٠	سر البيع طبقاً للقائمة
٨٠٠٠	- خصم تجارى أول بنسبة ٢٢٠
٣٢٠٠٠	
٣٢٠٠	- خصم تجارى ثلث بنسبة ٢١٠
٢٨٨٠٠	
١٤٤٠	- خصم تجارى ثالث بنسبة ٢٥
٢٧٣٦٠	سر البيع الفعلى .

ويكون قيد للمبيعات كالآتي :

٢٧٣٦٠	من ح/ا العملاء (حبان)
٢٧٣٦٠	إلى ح/ا للمبيعات
مبيات على الحساب لحبان يشروط ٢٢	
٧ أيام ، مافى ١٥ يوم .	

٢/٨ : حساب الخصم النقدي للعميل شبيب وسداد حسابه :

٣٠٠٠٠	جيه	المبيات للعميل
٢٦٠٠	جيه	يخصم المسموحات
٢٧٤٠٠	جيه	المبلغ المستحق عليه الخصم النقدي
$٨٢٢ = \frac{٣}{١٠٠} \times ٢٧٤٠٠ = ٢٢$		الخصم النقدي بمعدل ٢٢
		ويكون القيد كالآتي :

٢٦٥٧٨	من مذكورين
٨٢٢	ح/ا النقدية
٢٧٤٠٠	ح/ا الخصم المسموح به
إلى ح/ا العملاء (العميل شبيب)	
إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح	
ومنحه خصم نقدي بمعدل ٢٢ طبقاً لشروط السداد .	

٢/١٢ : إثبات المبيعات :

٣٠٠٠٠	من مذكورين
٢٧٠٠٠	ح/ا النقدية
٥٧٠٠٠	ح/ا العملاء
إلى ح/ا للمبيعات	

٢/١٦ : قيام العميل (حسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد للحساب بالكامل دون منه خصصاً نقدياً لأن تاريخ السداد
يلى فترة استحقاق الخصم (٧٢٢ أيام ، صافى ١٥ يوم من تاريخ ١/٥) :

٢٧٣٦٠ من ح/ا النقدية
٢٧٣٦٠ الى ح/ا العملاء (حسان)
سداد العميل حسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٧٠٠٠ من ح/ا مردودات المبيعات
الى مذكورين
١٠٠٠ ح/ا العملاء
٦٠٠٠ ح/ا النقدية
إثبات مردودات نقدية ٦٠٠٠ جيه آجلة ١٠٠٠
جيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالاتى :

ح/ا المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	ملين	دائن	رصيد
٢/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢/٦	من ح/ا العملاء			٢٧٥٦٠	٦٧٥٦٠
٢/١٢	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٥٧٠٠٠	١٢٤٥٦٠

ح/ا مردودات المبيعات

٢/٤	الى ح/ا النقدية		٢٤٠٠		٣٤٠٠
٢/١٦	الى مذكورين (نقدية وعملاء)		٧٠٠٠		١٠٤٠٠

ح/ مسموحات المبيعات

٢٦٠٠		٢٦٠٠		الى ح/ العملاء	٢/٤
------	--	------	--	----------------	-----

ح/ الخصم التقدي المسوح به

٨٢٢		٨٢٢		الى ح/ العملاء	٢/٨
-----	--	-----	--	----------------	-----

هنا ونقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامي بجمل الأول مدنياً والثاني دلقاً في نهاية الفترة المحاسبية .

كما نقفل حسابات المردونات والمسموحات ، والخصم التقدي (على المبيعات) في الحساب الختامي أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أي يجمل الحساب الختامي مدنياً بها ويجمل هي دلقاً . هنا من حيث الاقوال . أما من حيث اظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فإنه لمن اللقيد أن يتمكن القارئ من التعرف على صفاتي للمبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي (كما سوف يتضح تفصيلاً فيما بعد) . وعلى هنا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جنب الإيرادات (الدلقن) من الحساب الختامي بالصورة التالية (يفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأندلس والحجاز تنتهي في ٢/١٦ مثلاً)

شركة الأندلس والحجاز

الحساب الختامي عن الفترة من ٢/١ إلى ٢/١٦ الإيرادات

اجمالي المبيعات (من ح/ المبيعات)		١٢٤٥٦٠
ينقص :		
مردونات المبيعات (الى ح/ مردونات المبيعات)	١٠٤٠٠	
مسموحات المبيعات (الى ح/ مسموحات المبيعات)	٢٦٠٠	
الخصم التقدي المسوح به (الى ح/ الخصم التقدي)	٨٢٢	(١٢٨٢٢)
صافي المبيعات .		١١٠٧٣٨

ويراعى أن الحساب للمدين تعكس اشارته عندما يظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى أى بوضع بإشارة سالبة (بخصم) ، ولذلك نفس الأثر فى حالة اظهاره فى الجانب للمدين من الحساب الختامى . فالمفروض مثلاً أن حساب مردودات المبيعات يظهر فى الجانب للمدين من الحساب الختامى ، وكذلك حسابى للمسموحات ، والخصم النقدي (على المبيعات) . وذلك لأن قيد اقفالها فى هذا الحساب يكون كالآتى :

من ح/ الحساب الختامى	١٣٨٢٢
الى مذكورين :	
ح/ مردودات المبيعات	١٠٤٠٠
ح/ مسموحات للمبيعات	٢٦٠٠
ح/ الخصم النقدي	٨٢٢

وبرغم ذلك فإن ظهورها فى الجانب الدائن بإشارة سالبة (أى بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر إظهارها فى الجانب للمدين . فهى فى كلتا الحالتين تؤدي إلى نقص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار . ففى الجانب للمدين فهى زيادة فى المصروفات ، وبهى فى الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها فى الجانب الدائن يمكن القارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامى . أضف إلى ذلك أن المردودات والمسموحات ليست فى الحقيقة من بنود المصروفات .

٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون المستمر :

نعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد أهم عناصر المصروفات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما اقتصرنا معالجتها لها على اعتبار أنها محددة ومعطاة . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتى يمكن لها اتباع إحدى طريقتين فى هذا الشأن :

الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف إجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين . وسوف نتعرض فى هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التى اتبعناها ضمناً فى الأجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الأخرى فى بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة) ، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل تكلفة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذي أطلقنا عليه رصيد أول الفترة (أو أول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإيجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدنياً بها مقابل جمل حساب النقدية أو الدائنين دائماً على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو بالأجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة للمباعة مدنياً وحساب البضاعة دائماً بهذه التكلفة . هذا يمثل فى الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر ياخصار يفتر إلى شئ ما من العمق المنطقي .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين :

- ١ - حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .
- ٢ - حساب تكلفة البضاعة للمباعة ، أو حـ / تكلفة المبيعات (وهو من حسابات المصروفات) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذى سبق التعرض له . ويرداد رصيد كل من الحسابين بجمله مدنياً وينقص الرصيد بجمله دائماً ، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يجعل لدينا بتكلفة البضائع المشتري . وتشمل التكلفة في هذا العدد ثمن الشراء مضافاً إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتري لمخازن المنشأة لشترية . وفي بعض الأحيان قد ينطوي ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع للمشتري محل المشتري . وفي هذه الحالة ، إذا قامت شركة الضحى التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشتري فإن القيد يكون كالآتي

٤٥٠٠٠	من حـ/ مخزون البضائع
	إلى مذكورين
١٥٠٠٠	حـ/ النقدية
٣٠٠٠٠	حـ/ الدفون (أو الموردون)
	إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها
	تكلفة النقل والتسليم .

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة الضحى التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشتري من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لأحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، لن تعرض له في هذا المقام .

أما إذا لم ينطوي سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت) ، فإن عملية النقل قد توكل للبائع ، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها مع الغير ، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوي عليها الفاتورة الواردة منه كبنء مستقل من بنوءها . أما إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففي هذه الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من الغير

الذى قام بعملية النقل . وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سيارته الخاصة مثلاً) ، فإن تكلفة النقل فى هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن تعرض لها هنا . وفى كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع للمشترة محل المشتري ، وذلك بجعله مدينياً بها . فإذا قامت شركة الضحك التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشترة لمخازن الضحك مقابل ٤٠٠ جنيه نقداً ، فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتى :

١٨٤٠٠	من ح/ا مخزون البضائع
	الى مذكورين
١٨٠٠٠	ح/ا الدفون (لو للوردون)
٤٠٠	ح/ا التقديس
	شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف
	النقل نقداً .

ونخلص مما تقدم أنه فى ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينياً عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشترة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشترة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتغليف ولف وحزم وما شابه ذلك .

٣ - (أ) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر :

يتم تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون المستمر كالمادة يجعل حساب التقديس أو العملاء مدينياً وجعل حساب المبيعات داتياً . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة الى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو مبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبياً) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة للباعة مدينياً وحساب مخزون البضائع داتياً بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة

التي لم يتم بيعها بعد في أى تاريخ معين . ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أنصف إلى ما تقدم أن قيد مردودات للمبيعات - كما سبق أن أوضحنا - يستدعى إجراء قيداً إضافياً لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف إلى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً - لتوضيح ذلك - أن شركة حمدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ١٩٩٣/٢/٢٨ :

- ١ - باعت بضاعة نقداً تكلفتها ١٢٧٠٠ جنيه بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه .
 - ٢ - باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ٢٤٥٠٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٥٠٠٠٠ جنيه بخخص تجارى ٢٢٠٠ .
 - ٣ - رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة تبلغ تكلفتها ٤٨٠٠ جنيه وسعر بيعها ٧٢٠٠ جنيه ، منها ٥٥٠٠ جنيه نقداً والباقي عل الحساب .
 - ٤ - اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٦٤٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ٢٦٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما نحن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .
 - ٥ - كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٨٤٧٦٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٧٤٥٠٠ جنيه .
- وتم إثبات العمليات من ١ إلى ٤ بإجراء القيود الدفترية التالية :

العملية الأولى : بيع نقداً :

٢١٥٠٠ - أ	من ح/ا التقديمية
٢١٥٠٠	إلى ح/ا المبيعات
	تسجيل المبيعات التقديمية من اليوم .
<hr/>	
١٤٧٠٠ - ب	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
١٤٧٠٠	إلى ح/ا مخزون البضائع
	تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقداً من اليوم .
<hr/>	

العملية الثانية : بيع على الحساب :

أ - سعر البيع بعد الخصم التجاري = $50000 \times \frac{80}{100} = 40000$ جنيه	أ - 40000
من ح/ا العملاء	
إلى ح/ا المبيعات	40000
تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم	

ب - 24500	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
24500	إلى ح/ا مخزون البضائع
إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم	

هنا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدتين كالآتي :

من مذكورين	
ح/ا التقديرية	21500
ح/ا العملاء	40000
إلى ح/ا المبيعات	61500
من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة	39200
إلى ح/ا مخزون البضائع	39200

العملية الثالثة : رد البضاعة :

أ - 7200	من ح/ا مردودات المبيعات
	إلى مذكورين
5000	ح/ا التقديرية
1700	ح/ا العملاء
إثبات مردودات للمبيعات عن اليوم	
ب - 4800	من ح/ا مخزون البضائع
4800	إلى ح/ا تكلفة البضاعة للمباعة
إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم	

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٤٩٠٠٠

من حـ/ مخزون البضائع

إلى مذكورين

حـ/ المفقون (أو المردود) ٤٦٤٠٠

حـ/ النقدية ٢٦٠٠

إيجات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل
والضمان نقداً .

هنا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي :

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

رصيد	دائن	مدين		
٧٤٥٠٠			رصيد	٣/٢٧
٨٩٢٠٠		١٤٧٠٠	إلى حـ/ مخزون البضائع (مبيعات)	٣/٢٨
١١٣٧٠٠		٢٤٥٠٠	إلى حـ/ مخزون البضائع (مبيعات)	٣/٢٨
١٠٨٩٠٠	٤٨٠٠		من حـ/ مخزون البضائع (مردودات)	٣/٢٨

حـ/ مخزون البضائع

رصيد	دائن	مدين		
٨٤٧٦٠			رصيد	٣/٢٧
٧٠٠٦٠	١٤٧٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣/٢٨
٤٥٥٦٠	٢٤٥٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣/٢٨
٥٠٣٦٠		٤٨٠٠	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (مردودات)	٣/٢٨
٩٩٣٦٠		٤٩٠٠٠	إلى مذكورين (دائنون ونقدية)	٣/٢٨

ويتفحص المحاسبين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات والمشتريات وينقص بتكلفة للبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات للمبيعات . ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم (٩٩٣٦٠ جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حيث . ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه

الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة الشراء الفترى حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما زادها فعلاً من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) في أى وقت تشاء ، ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التى تهدف للحفاظ على المخزون فى المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الإختلاس والسرقة والبضائع . ولذلك عادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متتالية ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذى يظهر فى دفتر البضائع . وإذا تيسر للإدارة وجود اختلافات جوهرية فإنها تقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم المخزون المستمر فى الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما . مثال ذلك السيارات (فى تجارة السيارات) والساعات والساعات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدورى أو الفترى (الذى ورد شرحها حالاً) فتستخدم فى الأصناف كثيرة العدد وخصية الثمن (كالسائر ، الأصناف مثلاً) .

وبصاحب طريقة المخزون المستمر تستخدم بطاقة معينة لكل صف من أصناف البضائع ، نوضح كمية وتكلفة ما شتره ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند انقضاء من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . ويمكن أسطحاً شرحها يمكن أن تتخذ الشكل التالى (البيانات الواردة فيها افتراضية)

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية	تكلفة الوحدة	كمية	تكلفة الوحدة	كمية	تكلفة الوحدة
١/١					٤٨٠٠٠	١٢
١/١٨	٧٠٠٠	١٢			١٣٢٠٠٠	١٢
١/١٩			٨٠٠٠	١٢	٣٦٠٠٠	١٢

وتوضح خاتمة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خاتمة المصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة المصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن المصادر قد يكون للعملاء لتعام بيعه أو للموردين لرده إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خاتمة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال في الحساب الختامي . (يجعل الحساب الختامي مفيداً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دقيقاً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

٣ - (ب) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارئ أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متاحاً لتغطية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاحاً « مجمل الربح » أو « الربح الاجمالي » أو « الهامش الإجمالي » وسوف نجري على استندال الاصطلاح الأول

(مجمل الربح) . وتحققاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختلى فى صورة قائمة بدلاً من اتخاذ لشكل الحساب التقليدى السابق عرضه على الوجه المبين فى المثال التالى .

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى . (بعد التسويات)
 لشركة المحروسة التجارية فى ١٩٩٢/٦/٣٠ (نهاية الفترة المحاسبية لها) .

أرصدة مدينة	أر	نقطة
جيه	ج	
٢٤١٥٠	٧٠	مبيعات ومردودات مبيعات
١٥١٢٠		خصم نقدى مسـور به
٣١٥٠		اسمـوحات مبيعات
٢٠٤٧٥٠		تكلفة البضاعة المباعة
٩١٧٧٠		مخزون البضائع
٨٩٢٥		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
٣٦٧٥		إيجار المـعرض
٣٥		دعاية وإعلان
		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
٢٥		مصاريف ادارية
٥٠٠٠		مصاريف تمويلية

ويظهر الحساب الختلى فى صورة قائمة على الوجه التالى :

شركة المحروسة التجارية

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/٦/٣٠

اجمالى المبيعات	٢٤٣٧٧٠	
يخصم		
مردودات مبيعات	٢٤١٥٠	
خصم مسموح به	١٥١٢٠	
مسموحات مبيعات	٢١٥٠	
	٤٢٤٢٠	
صافى المبيعات		٢٠١٣٥٠
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة		٢٠٤٧٥٠
		<hr/>
مجمل الربح		٩٦٦٠٠
يخصم المصاريف البيعية		
أجور ومرتبات عمال البيع	٨٩٢٥	
إيجار للمرضى	٣٦٧٥	
دعاية وإعلان	٧٣٥	
نقل مبيعات للعملاء	١٣٦٥	
	<hr/>	١٤٧٠٠
مصاريف ادارية .	٢٥٢٠٠	
مصاريف تمويلية .	٥٠٠٠	
	<hr/>	٤٤٩٠٠
		<hr/>
صافى الربح		٥١٧٠٠

والواقع أنه قد جرت المعادة فى العرف المحاسنى (العربى والأوروبى دون الأمريكى) على تقسيم الحساب المتملى الى حسابين : الأول يخص بإظهار نتيجة عمليات الانجمل فى البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب

التجارة . والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات التجارة من أرباح (أو عجزها من خسائر) ، مضافاً إليها الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف التجارة ، مع باقى المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر ، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً فى نهاية هذا الفصل

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات فى ظل المخزون الدورى أو الفترى .

فقد نرى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لإستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التى تقوم المنشأة بالإتجار فيها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضرورى - حمل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً - ذلك بالإضافة الى ضرورة نسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولاشك فى أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريقة المخزون الدورى . فما لم تزد القيمة المرتفعة للأصناف التى تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد نرغب فى اتباع طريقة المخزون الدورى (أو الفترى) ، والتى تعتبر أقل تكلفة فى اتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يتغير طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب سجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء - دون مصاريف النقل والذخ - والتأمين فى العادة - يطلق عليه حساب « مشتريات البضائع » . ولا تتحدد تكلفة

البضاعة الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها إلا في نهاية الفترة . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة في ظل هذه الطريقة كالآتي (الأرقام افتراضية) :

حـبـ	حـبـ
٤٨٧٢٠	مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية)
١٢٠٣٣٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
١٦٩٠٥٠	البضاعة المتاحة خلال الفترة
١٩١١٠	- مخزون آخر الفترة من البضائع (في المادة يكون الرصيد الموجود طبقاً للجرد القملي) .
<u>١٤٩٩٤٠</u>	<u>تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة</u>

وسنسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقلدها ، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر .

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها (أي المشتريات) يتم إقفالها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بجعله مديناً وجعل حساب المشتريات دافعاً ، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة . ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقلده عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مديناً والحساب الختامي دافعاً . أي أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات بإقفالها في الحساب الختامي ، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات إلى أصول بجعل الحساب الختامي دافعاً وحساب مخزون نهاية الفترة مديناً .

٤ - أ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الاتجار فيها في ظل طريقة المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات مدينياً ضمن البضاعة المشتراة ويؤدي الى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب التقديمية دائناً . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .

ولنفرض أن شركة الكواكب للإتجار في الأدوات المنزلية قامت في ٥/١٠ بالآتي :

- شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٥٧١٢٠ جيه .

- شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٤٧٦٧٠ جيه .

فيكون قيد المشتريات في ظل المخزون الدوري كالآتي :

١٠٤٧٩٠ من ح/ا مشتريات البضائع

الى مذكورين :

ح/ا التقديمية ٥٧١٢٠

ح/ا الدائتوت (أو الموردين) ٤٧٦٧٠

إثبات المشتريات التقديمية والآجلة عن يوم ٥/١٠

ويتربط على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ١٠٤٧٩٠ جيه ونقص التقديمية (أصول) بمبلغ ٥٧١٢٠ جيه وزيادة الإلتزامات (الدائتوت) بمبلغ ٤٧٦٧٠ جيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع في ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل البضاعة للشتراة لمخازن المشتري ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات مدينياً بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم

محل المشتري . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتي كان حساب مخزون البضائع يجمل بها مدينياً في ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معاً إلى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب « مصروفات النقل للخارج » الذي يجمل مدينياً بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزءاً من تكلفة البضاعة للمشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على إيرادات .

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة الكواكب بشرائها في ٥/١٠ محازنها قد بلغت ٨٢٨ جيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم نسدده بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي :

من ح/ النقل للداخل	ATA
إلى ح/ المبيعات (أو الموردين)	ATA
بيانات تكلفة نقل مشتريات اليوم المسجلة لشركة النقل	

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم إعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة للمدينة لمعاملات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ ، ومشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع

المشتراة خلال العام ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلياً في المخزون في نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات تسوية المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر . أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر . أي أنه عند تمام عملية البيع يجعل حساب التقديمية مدينياً بالمبيعات التقديرية وحساب العملاء مدينياً بالمبيعات الآجلة مقابل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائماً . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ١/١/٩٢ لإحدى الشركات التجارية بلغ ٢٦٦٧٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٣١/١٢/٩٢ مبلغ ٣٠٠٧٢٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للدخل في ٣١/١٢ مبلغ ١٨٠٦٠ جنيه . وعند الجرد الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام (٣١/١٢) وجد أن تكلفتها تبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للدخل ، ففى ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي :

جيه	جيه
بضاعة أول الفترة (رصيد ٩٢/١/١)	٢٦٦٧٠
+ مشتريات الجائع خلال العام	٣٠٠٧٢٠
+ تكلفة النقل للداخل	١٨٠٦٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٢٤٥٤٥٠
مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٩٢/١٢/٣١ ضلاً)	٤٧٢٥٠
تكلفة البضاعة المتاحة خلال العام	٢٩٨٢٠٠

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كآر... مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي . ويتم ائصال الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الختامي بالقييد الآتي :

من حـ/ الحساب الختامي	٢٤٥٤٥٠
الى مذكورين :	
حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة	٢٦٦٧٠
حـ/ مشتريات البضائع	٣٠٠٧٢٠
حـ/ النقل للداخل	١٨٠٦٠
ائصال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١ .	

ويترب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات ، غير أن ما يجب تحويله الى مصروفات فعلاً يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي ما زالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالي :

٤٧٢٥٠	من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة
٤٧٢٥٠	الى حـ/ الحساب الختامى
	إثبات مخزون البضاعة الموجود فى نهاية الفترة طبقاً للجرد الفعلى .

وترتب على القيدتين السابقين أن جعل الحساب الختامى مدينياً بمبلغ ٣٤٥٤٥٠ جنيه ثم جعل دائئاً بمبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه ، ليكون صافى ما جعل به هذا الحساب مدينياً هو ٢٩٨٢٠٠ جنيه ، التى تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والذى تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة فى إظهار هذه التفاصيل فى الحساب الختامى ، فإنه لمن الممكن تبسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات فى نهاية الفترة ، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط فى الحساب الختامى . وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة وإقفالها فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة فى هذه الحالة كالآتى :

٢٤٥٤٥٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	الى مذكورين :
٢٦٦٧٠	حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة
٣٠٠٧٢٠	حـ/ مشتريات البضائع
١٨٠٦٠	حـ/ النقل للداخل
	اقبال الحسابات الموضحة فى تكلفة البضاعة المباعة .

٤٧٢٥٠	من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة
٤٧٢٥٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	تسوية مخزون آخر الفترة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة .

والى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد فى إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . وترحيل القيدتين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (٢٩٨٢٠٠ جنيه) مثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى ائصال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

٢٩٨٢٠٠	من حـ/ الحساب الختامى
٢٩٨٢٠٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	ائصال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامى ، فإن الطريقة الثانية (نود حـ/ تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض اجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - (جـ) مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون الدورى :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة والاقتصار على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، أو يستفيد خصم نقدى عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة ، فإنه يمكن للمنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإيجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر ، أو يطلب منه إجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدى الذى يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نتعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب (لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا المشتري) فى ظل طريقة المخزون الدورى فى هذا البند القرعى ، على أن

تناول ذلك في ظل طريقة المخزون المستمر لاحقاً .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر (عدم المابقتها للمواصفات) ، فإنها تعالج على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طلبت المنشأة المشتريّة من المورد إجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة دون ردها ، فإن هذا التخفيض - عندما يسمح به المورد - يعالج على أنه « مسموحات مبيعات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع ردودات ومسموحات المشتريات في حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما في حساب مستقل . وعلى التقىض من حسابي مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، وإن حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدي إلى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري نفترض المثال التالي : قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٠ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ذلك لإختلاف الصنف ، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتي :

١٤٥٠٠	من حـ/ للموردون (أو الدائون)	
	إلى مذكورين :	
٨٥٠٠	حـ/ مردودات المشتريات	أو حـ/ مردودات ومسموحات
٦٠٠٠	حـ/ مسموحات المشتريات	المشتريات
إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .		

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائماً بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي إلى

توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيداً حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية . ثم نسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامي (أو نقفل في الحساب الختامي مباشرة إذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصماً نقدياً لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات ، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الائتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط : ١٠ / ٢٣ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ١ / ٤ / ١٩٨٠ ، فإن قيد إثبات المشتريات في ١ / ٤ يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠	من ح/ا مشتريات البضائع
٢٥٠٠٠	إلى ح/ا للموردين (أو الدائنين)
	إثبات مشتريات اليوم على الحساب .

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠	من ح/ا للموردين
	إلى مذكورين
٢٣٩٥٠	ح/ا النقدي
١٠٥٠	ح/ا الخصم النقدي المكتسب
	سداد للموردين خلال فترة الخصم النقدي المكتسب
	واكتساب الخصم بواقع ٢٣ مر ٢٥٠٠ جنيه
	$(٢٥٠٠٠ \times \frac{٢}{١٠٠} = ١٠٥٠)$

وكما أن حد ا ب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، فإن اخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها معافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع الى مقر المشتري . وعلى هذا الأساس فإن اخصم النقدي المكتسب يعني أن شراء البضاعة على الحساب يريد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به . وبذلك فيقل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشتري توى السداد خلال الفترة المقررة لإكتساب الخصم . ولاشك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٢٣٩٥٠	من حـ/ المشتريات
٢٣٩٥٠	الى حـ/ الموردون
قيمت المشتريات الآجلة بصافي القيمة بعد استبعاد	
الخصم النقدي المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه	
$(٢٥٠٠٠ \times \frac{٢}{١٠٠} = ١٠٥٠ \text{ جيه})$	

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لإكتساب الخصم يكون القيد كالآتي :

٢٣٩٥٠	من حـ/ الموردون
٢٣٩٥٠	الى حـ/ النقدية
سداد الموردون في الفترة المقررة لإكتساب الخصم	

أما إذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون ٣٥٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالآتي :

١٠٠٠	من ح/ا الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
١٠٠٠	إلى ح/ا الموردين
	إثبات استحقاق الموردين للخصم النقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتساب الخصم .

٢٥٠٠٠	من ح/ا للموردين
٢٥٠٠٠	إلى ح/ا النقدية
	إثبات سد الموردين

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب . وإنما تظهر بدلا منه ح/ا الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وصر حساب مدين بقيمة يظهر مقدار الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء إدارة عملياتها المالية مع مورديها . ونحن نقضل - في ظل طريقة المخزون النورى - الجمع بين الطريقتين ، أى إظهار الخصم النقدي المكتسب فعلاً نتيجة السداد في الموعد الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الإدارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أى في مثالنا الجارى ١٠٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد في الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد - ما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدي المكتسب دائماً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب المدين مديناً . أما إذا

تراخت الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالاتى عند السداد
الفعلى :

من مذكورين :	
ح/ا الموردون	٢٥٠٠٠ .
ح/ا الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	١٠٥٠
الى مذكورين :	
ح/ا النقدية	٢٥٠٠٠
ح/ا الخصم النقدي المكسب	١٠٥٠
اثبات سداد الموردين بالكامل واقيات الخصم النقدي	
المفقود نتيجة التأخر في السداد .	

وبعالم حساب الخصم النقدي المكسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة
لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي
المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباهظة المعدل بالنسبة للزمن ^(١))
والذى يتم اقصائه في الحساب الختامى .

ولا يسرى النطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات .
فعندما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذى يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر
فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن فى ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .
ويترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافى المبيعات وهى من
الإيرادات بطبيعتها .

(١) إذا كانت شروط الشراء : ١٠ / ١٠ أيام ، صافى ٣٠ ويبلغ المشتريات الاجل ١٠٠ جيه فإنه يمكن
سداد ٩٩ جيه بدلاً من ١٠٠ جيه خلال عشرة أيام ، وإذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعنى
معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{1}{100} \times \frac{100}{365} = 27.4\%$ وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات
التي يمكن الاقراض بها من الغير للسداد خلال الفترة .

٤ - د - صافى تكلفة المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى وتحديد مجمل الربح :

قياساً على ما سبق أن ذكرنا بشأن تحديد صافى المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ - ج) فإن صافى تكلفة المشتريات فى ظل نظام الجرد الدورى يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هى : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مموحات المشتريات ، الخصم النقدى المكتسب ويمكن حساب صافى تكلفة المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتى (الأرقام افتراضية) :

	جيه	جيه
مشتريات : البضائع	١٧٢٣٥٠	
نقل : حل	١١٦٥٠	
	<hr/>	
مجموع	١٨٤٠٠٠	
يخصم : مردودات المشتريات	١٣٢٧٠	
مموحات المشتريات	٦٣٢٠	
الخصم النقدى المكتسب	٢٤١٠	
	<hr/>	
	٢٢٠٠٠	
	<hr/>	
صافى تكلفة مشتريات البضائع	١٦٢٠٠٠	
	<hr/>	

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل ، وتظهر أرصدها فى الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهى دائنة بطبيعتها ، وتظهر أرصدها فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخمسة فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل فى الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل فى الجانب المدين أيضاً ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعاليه) ، أو عن طريق توسيط

حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه .

والى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة الدلتا التجارية فى نهاية عام ١٩٩١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٥٠٦٧٣٠	٢٥٦٤١	مشتريات ومسموحات مشتريات
١٥١٤١		مسموحات مبيعات
١٩٣٢٠		خصم نقدى مسموح به
١٣٦٥٠		مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء)
٤٥٠٠٣	٧٤٠٧٧٥	مبيعات ومردونات مبيعات
	١٨٠٣٩	مردونات مشتريات
	٣٤٠٢٠	خصم نقدى مكتسب
١٥٩٦٠		خصم نقدى مفقود على المشتريات الآجلة
٢٣٥٢٠		نقل للداخل
٤٧٢٥٠		مخزون البضاعة أول الفترة .

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلى فى نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٧٨١٢٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقاً حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة فى الصفحة التالية .

ويراعى أن الخصم النقدى المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقل فى حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التى سوف نعالجها فى حساب الأرباح والخسائر أيضاً .

شركة الدلتا التجارية
حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٩٩١/١٢/٣١

صافي للبيات ومجمل الخسائر			تكلفة للبيات ومجمل الربح		
اجمالي البيات	٧٤٠٧٧٥		مخزون أول الفترة		١٧٢٥٠
يخصم : مردودات مبيعات	٤٥٠٠٢		مشتريات بضائع	٥٠٦٧٣٠	
مسموحات مبيعات	١٤٩٥٢		نقل للتدخل	٢٢٥٢٠	
			مجموع	٥٢٠٢٥٠	
يخصم مجموع ٩	١٩٣٢٠	٧٩٢٧٥	يخصم :		
صافي للبيات		٦٦١٥٠٠	مردودات مشتريات	١٨٠٣٩	
			مسموحات	٢٥٦٤٩	
			يخصم مكتب	٧٧٧٠٠	
			صافي تكلفة مشتريات البضائع		٤٥٢٥٥٠
			تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		٤٩٩٨٠٠
			يخصم : مخزون نهاية الفترة		٨٧١٢٠
			تكلفة البضاعة المتاحة		٤١٢٦٨٠
			رصيد (مجمل الربح)		٢٣٩٨٢٠
		٦٦١٥٠٠			٦٦١٥٠٠

٥ - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون المستمر :

تختلف اجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري . ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجمل حساب مخزون البضائع دائماً بمردودات المشتريات (كما كان يجمل

رابعاً : سداد المشتريات وإثبات الخصم التقدي المفقود :

من مذكورين	
ح/ المورد	٢٨٧٠٠
ح/ الخصم التقدي المفقود على المشتريات الآجلة .	١٩٢٥
إلى مذكورين	
ح/ النقدية	٢٨٧٠٠
ح/ مخزون البضائع	١٩٢٥
إثبات سداد المورد أحمد نعلان بعد انقضاء فترة الخصم وإثبات فقد الخصم التقدي بمعدل ٢٥ من ٢٨٧٠٠ جنيه .	

وتوضح هذه العمليات الأربع : فية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد لليكر أو فقدته المنشأة لتأخرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يجعل دائماً في كل هذه العمليات .

٦ - ملخص مقارن لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

نلخص فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون المستمر

طريقة المخزون الدوري

١ - شراء البضاعة (١٩٠٠٠ جنيه مثلاً) .

١٩٠٠٠	من ح/ مخزون البضائع	١٩٠٠٠	من ح/ مشتريات البضائع
١٩٠٠٠	إلى ح/ المورد (أو	١٩٠٠٠	إلى ح/ المورد (أو
ح/ النقدية		ح/ النقدية	

٢ - مردونات ومسموحات المشتريات (مردونات ٢٥٠ جنيه مثلاً ومسموحات ٥٤٠ جنيه) .

٨٩٠	من ح/ المورد	٨٩٠	من ح/ المورد
٨٩٠	الى ح/ مخزون الضائع		الى مذكورين
		٢٥٠	ح/ مردونات للمشتريات
		٥٤٠	ح/ مسموحات للمشتريات

٣ - تكلفة النقل للداخل (٢٥٠ جنيه مثلاً) :

٢٥٠	من ح/ مخزون البائع	٢٥٠	من ح/ النقل للداخل
٢٥٠	الى ح/ المورد (أو	٢٥٠	الى ح/ المورد (أو
	ح/ التقدي		ح/ التقدي

٤ - سداد مشتريات آجلة واكساب خصم نقدي (٢٠٠٠ جنيه ، ونسبة خصم ٢٢ مثلاً) :

٢٠٠٠	من ح/ المورد	٢٠٠٠	من ح/ المورد
١٩٤٠	الى مذكورين	١٩٤٠	الى مذكورين
٦٠	ح/ تقدي	٦٠	ح/ تقدي
	ح/ مخزون البائع		ح/ خصم نقدي المكتسب

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٤٠٠٠ جنيه مثلاً ونسبة خصم ٢٢) .

٤٠٠٠	من ح/ المورد	٤٠٠٠	من مذكورين
٨٠	ح/ الخصم النقدي المفرد على	٨٠	ح/ الخصم النقدي المفرد على
	المشتريات الآجلة		المشتريات الآجلة
	الى مذكورين :		الى مذكورين :
٨٠	ح/ مخزون البائع	٨٠	ح/ الخصم النقدي المكتسب
٤٠٠٠	ح/ التقدي	٤٠٠٠	ح/ التقدي

٦ - بيع بضائع (يبالغ ١٦٥٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ١١٢٠٠ جنيه) .

١٦٥٠٠	من ح/ا العملاء (أو القديّة)	١٦٥٠٠	من ح/ا العملاء (أو القديّة)
١٦٥٠٠	إلى ح/ا ميّلت البضائع	١٦٥٠٠	إلى ح/ا ميّلت البضائع
<hr/>			
١١٢٠٠	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة	لا يجرى أى قيود حتى نهاية	
١١٢٠٠	إلى ح/ا مخزون البضائع	الفترة المحاسبية حيث تحدد	
<hr/>			
تكلفة البضاعة المباعة حيث .			

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٩٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ٤٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه) .

من مذكورين:		من مذكورين:	
٩٠٠	ح/ا مردودات المبيعات	٩٠٠	ح/ا مردودات المبيعات
٤٥٠	ح/ا مسموحات المبيعات	٤٥٠	ح/ا مسموحات المبيعات
١٣٥٠	إلى ح/ا العملاء (أو القديّة)	١٣٥٠	إلى ح/ا العملاء (أو القديّة)
<hr/>		<hr/>	
لا يتم أى قيود لتكلفة المبيعات		٤٠٠	من ح/ا مخزون البضائع
المرتدة لحين نهاية الفترة المحاسبية .		٤٠٠	إلى ح/ا تكلفة البضاعة المباعة .
<hr/>		<hr/>	

٨ - المحصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين (تحصيل ٨٠٠٠ جنيه من العملاء مثلاً يخصم نقدي مسموح به ٧٤) .

من مذكورين :	
٧٨٠	ح/ا القديّة
٣٢٠	ح/ا الخصم المسموح به
٨٠٠٠	إلى ح/ا العملاء

٩ - قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع فى نهاية الفترة : (يفترض أن مخزون أول الفترة كان ١٥٠٠

جيه كما اتضح من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن مخزون آخر الفترة يبلغ ٢٧٥٠ جيه) .

من مذكورين	لا حاجة الى قيود دفعية حيث يمثل
ح/ا مردودات المشتريات ٢٥٠	رصيد ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
ح/ا مسوحات المشتريات ٥٤٠	الأصول التي تحولت الى مصروفات
ح/ا الخصم النقدي للكسب ١٤٠	ويظهر رصيد ح/ا مخزون البضائع ما
ح/ا تكلفة البضاعة المباعة (متسب) ١٩٧٢٠	يوجد منها في نهاية الفترة
الى مذكورين :	
ح/ا مخزون أول الفترة ١٥٠٠	
ح/ا مشتريات البضائع ١٩٠٠٠	
ح/ا النقل للعامل ٢٥٠	
من ح/ا مخزون آخر الفترة ٢٧٥٠	
الى ح/ا تكلفة البضاعة المباعة ٢٧٥٠	

وعلى ذلك تصبح رصيد تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة هو : ١٥٩٧٠ جيه (١٩٧٢٠ جيه - ٢٧٥٠ جيه) .

هنا وتفيد ورقة العمل كثيراً لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح في الفصل القادم .

أمثلة وحالات وتمارين

على

الفصل الثامن

أولاً : الأمثلة :

السؤال الأول :

اشرح باختصار كل مما يأتي :

هامش الربح ، الخصم المكنسب ، الخصم النقدي المفقود ، خصم الكمية المشروط بأثر رجعي ، التكاليف المسموحات ، الخصم التجاري ، النقل للداخل ، النقل للخارج .

السؤال الثاني :

ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يمثل رصيد محزون بضائع ، ولم يتحدد ما إذا كان هذه المحزون يمثل رصيد أول أو آخر الفترة . فما هي الإجراءات الواجب اتباعها في اعتقادك للتحقق من ذلك على وجه التأكيد ؟

السؤال الثالث :

يوزن بإيجاز خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) لا تختلف أسباب رد البضاعة المباعة أو المشتراة عن الأسباب التي يعزى إليها التخفيض في سعر الشراء أو البيع .

(ب) يمكن معالجة مردونات ومسموحات المبيعات مباشرة في حساب المبيعات دون الحاجة إلى تخصيص حساب مستقل لها

(ج) يزيد مخزون أول الفترة من البضائع بمقدار المشتريات التي تتم خلال الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري .

(د) في ظل طريقة المخزون المستمر يجرى قيد تسوية بعد كل عملية بيع لتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، بينما ليس من الضروري أن تتحدد تكلفة المردونات بعد

كل عملية رد بضاعة سبق بيعها .

(هـ) يعتبر حساب النقل للداخل من بنود الأصول ، بينما يعتبر حساب النقل للخارج من بنود المصروفات .

(و) تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدورى عنها في ظل طريقة المخزون المستمر .

(ز) لا تختلف الحسابات التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات في ظل طريقتى المخزون الدورى والمستم .

(ح) في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يدعو الى إجراء جرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

(ط) لا يمكن لشركة واحدة أن تستخدم طريقتى المخزون الدورى والمستم في آن واحد .

(ى) لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات في ظل طريقتى المخزون الدورى والمستم ، ويقتصر الاختلاف على تسجيل المشتريات .

(ك) تستخدم طريقة المخزون الدورى لعناصر المخزون قليلة العدد وغالية الثمن على عكس طريقة المخزون المستمر

(ل) يتحول محزون أول الفترة والمشتريات خلال الفترة الى مصروفات في نهاية الفترة باقائها في الحساب الختامى في ظل طريقة المخزون الدورى ، وذلك على عكس الحال في المخزون المستمر فإن رصيد مخزون البضائع في آخر الفترة يظهر في الميزانية العمومية كأصل متداول ولا يتم اقفاله .

(م) يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة التالية :

صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية الفترة + اجمالى المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم التقلى المكتسب .

السؤال الرابع :

قم بتحديد اثار كل من الأحداث التالية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ومجملى الربح ، صافى الربح .

١٠ اختيار مردود - مشتريات على سلع مبيعات .

١١ عدم خصم حصة - حصة من حصة المبيعات - حصة من المبيعات

١٢ إثبات البضاعة المهددة من العملاء على أساس أنها مشتريات .

١٣ سقط سلعاً تسجل مشتريات آجلة بمبلغ ١٢٣٠٠ جنيه .

١٤ المبالاة في تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

١٥ زيادة في تكلفة النقل - نقل على اعتبار أنها مصروفات نقل لا خارج

تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقصر على إثبات الخصم النقدي

١٦ عدم خصم النفوذ المفقود

١٧ المبالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة من التكلفة الفعلية لها

١٨ حساب انتفاخ - حساب المبيعات - حساب المبيعات

١٩ افعال - رصيد حساب تكلفة - التمر - الحساب - حساب الأرباح والخسائر

٢٠ حساب - حساب - حساب - حساب - حساب - حساب - حساب - حساب - حساب - حساب

٢١ - حالات

٢٢ وضع الحسابات التي تضاف من الأرباح - كل حالة من الحالات التالية :

حسابات الأرباح

٢٣ إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال فترة ١٩٥٠٠ جنيه في الوقت الذي

٢٤ : به ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه فإن :

٢٥ لا زلت في بنوك ١٠٩٤٠٠ جنيه

٢٦ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع يجب أن تساوي ١٠٩٤٠٠ جنيه

٢٧ تكلفة البضاعة المباعة تكون أكبر من مبالغ المشتريات بـ ١٠٩٠٠ جنيه

٢٨ : حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح

٢٩ : حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح

٣٠ إذا بلغت المبيعات النقدية ٢٨٠٠٠٠ جنيه والأرباح ٣٤٠٠ جنيه عن

٣١ : حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح

٣٢ : حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح

٣٣ : حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح - حساب الأرباح

- (أ) يبلغ صافي المبيعات عن العام ٥٧٠٠٠٠ جيه .
 (ب) يزداد المخزون بتكلفة مردودات المبيعات ولكنه لا يتأثر بمسوحات المبيعات .
 (ج) الخصم التقدي للذين هو خصم مسموح به للعملاء لدفعهم للسداد المبكر .
 بينما الخصم التقدي للمفقود هو خصم كان من الممكن اكتسابه من الموردين .
 ولكنه قد للسداد بعد فوات ميلا اكتسابه .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .
 الحسالة الثالثة :

- إذا بلغ رصيد المخزون في بداية الفترة ٢٤٠٠٠ جيه وبلغت جملة المشتريات النقدية والآجلة خلال الفترة ٢٨٨٠٠٠ جيه وبلغت تكلفة النقل للداخل ٦٠٠٠ جيه وبلغت مردودات ومسموحات المشتريات ١٩٠٠٠ جيه وبلغ الخصم التقدي المكتسب فعلاً ٧٠٠٠ جيه والخصم التقدي للمفقود ٢٠٠٠ جيه ، وبلغت تكلفة مردودات المبيعات خلال العام ١٢٠٠٠ جيه ، وبلغ رصيد حساب المخزون في نهاية الفترة ٤٠٠٠٠ جيه ، فإن :
- (أ) حساب المخزون يكون قد جعل مديناً بالمشتريات والنقل للداخل وتكلفة مردودات المبيعات وجعل دائناً بمردودات ومسموحات المشتريات والخصم التقدي المكتسب فعلاً والمفقود وتكلفة البضاعة المباعة .
 (ب) تبلغ تكلفة البضاعة المباعة فعلاً عن العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠ جيه .
 (ج) ما لم توجد مردودات مبيعات لبلغت تكلفة البضاعة المباعة مبلغ ٣٧٢٠٠٠ جيه .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .
 الحسالة الرابعة :

- بلغ صافي للمشتريات ٥٦٢٠٠٠ جيه عن الفترة وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٧٢٠٠٠ جيه عن الفترة ، وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن مخزون آخر الفترة يبلغ عدد وحداته ٢٠٠٠ وحدة وترتب على ذلك أن :
- (أ) نقص تكلفة مخزون آخر الفترة عن تكلفة مخزون أول الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠ جيه .
 (ب) لو كانت تكلفة الوحدة من مخزون آخر الفترة ٥ جيه لكانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جيه .

(ج) لو كانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه ليبلغ مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة :

تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم البائع بشروط ٢٢ ، ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه . وقد تم سداد تكلفة النقل غداً ، كما تم سداد نصف قيمة البضاعة في موعد اكساب الخصم . ويترب على ذلك في ظل نظام المخزون المستمر :

(أ) أن صافي ما يجعل به حساب البضاعة مدينياً بعد السداد الكامل يبلغ ١٢٢٤٠٠ جنيه حيث يجعل مدينياً بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه ودائياً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(ب) أنه يترب على هذه العملية خسارة فعلية تؤدي إلى نقص أرباح الفترة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه .

(ج) لو كان النظام النسيج هو نظام المخزون الدوري لجعل حساب الخصم النقدي المفقود مدينياً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب دائياً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الجلاء تسليم البائع وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه كما قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الرجاء تسليم المشتري وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه أيضاً . ويترب على ذلك :

(أ) يعتبر المبلغ الأول بمثابة تكلفة نقل للدخل يضاف إلى تكلفة البضاعة للمشتري ويحمله المشتري .

(ب) يعتبر المبلغ الثاني بمثابة مصاريف نقل للخارج وتعتبر من بنود المصاريف اليمة ويحمله البائع وعادة ما يكون سعر البيع قد تضمنته في صورة خصمة .

(ج) يتوقف اعتبار تكلفة النقل بمثابة تكلفة أو مصاريف على حسب شروط التسليم ، وهي إذا تحملها المشتري تعتبر تكلفة وإذا تحملها البائع تعتبر مصروفاً .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة :

إذا كان نصف مشتريات منشأة ما آجلة بشروط 10/14 أيام صافي 30 يوم وكانت تسدد في موعد اكتساب الخصم وكان نصف مبيعات نفس المنشأة آجلة بنفس الشروط وكان كل العملاء يقومون بالسداد في موعد اكتساب الخصم ، فإنه :
(أ) تساوى قيمة الخصم النقدي المكتسب مع قيمة الخصم النقدي المسموح به إذا كانت قيمة المشتريات الآجلة تساوى قيمة المبيعات الآجلة .

(ب) ما دام هامش الربح موجباً ولم يحدث تراكم في المخزون فإن قيمة الخصم المسموح به يلزم أن تزيد عن قيمة الخصم النقدي المكتسب .

(ج) إذا كانت البضاعة التي يتم شرائها بمبلغ 100 جنيه يتم بيعها بمبلغ 150 جنيه ولم يختلف مخزون أول الفترة عن مخزون آخر الفترة فإن قيمة الخصم النقدي المسموح به تبلغ 150 من قيمة الخصم النقدي المكتسب .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثالثاً التمارين :

التمرين الأول :

إليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الهدى وشركة النجاح التجاريتين خلال أسبوعين :

١٤ مايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة على الحساب من شركة النجاح بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٨/٢٢ أيام ، صافي ٢٥ يوم . وقد قامت شركة النجاح بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الهدى والبالغ قدرها ٢٤٠٠ جنيه .
١٥ مايو سددت شركة الهدى لشركة النجاح تكلفة نقل البضاعة المشتراة في اليوم السابق .

٢٠ مايو اشترت شركة الهدى من شركة النجاح بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تسليم محل للمشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الهدى بسداد مشتريات يوم ٥/١٤ .

٢٢ مايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة من شركة النجاح يبلغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٨ ، ٢٤ على التوالى وبشروط ٢٢ ، ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٢٣ مايو ردت شركة الهدى لشركة النجاح بضاعة قيمتها ٩٠٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٥ / ٢٠ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة فى نفس اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة النجاح على منح التخفيض المطلوب .

٢٥ مايو طلبت شركة النجاح من شركة الهدى إسترداد بعض البضائع التى تم إرسالها إليها فى يوم ٥ / ٢٢ والى : مرها طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر . إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط : ٧٢٢ أيام صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢٧ مايو وافقت شركة الهدى على طلب شركة النجاح ورددت البضائع المطلوب إستردادها ورددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة النجاح والمبلغ قدرها ١٩٦٠ جنيه . كما تسلمت البضاعة البديلة ، وببلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ٢٤٤٠ جنيه . وفى نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٥ / ٢٠ .

المطلوب :

١ - يفرض أن كل من الشركتين تستخدما طريقة المخزون الدورى ، قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما .

٢ - يفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد فى شركة النجاح على أساس التكلفة + ٢٥٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر تم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما (سعر البيع النهائى هو السعر الذى يتحملة العميل فى فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجارى) .

التمرين الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة عبد الحميد التجارية خلال شهر ديسمبر .

٣ ديسمبر تكونت الشركة برأس مال قدره ٨٠٠٠٠ جنيه عبارة عن بضاعة

١٦٤٠٠ جنيه ، أثاث وتركيبات ٢٢٠٠ جنيه ، سيارات بيع وتوزيع ٤٤٠٠ جنيه ، والباقي نقداً .

٦ ديسمبر إشتريت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ١٠ / ٢٢ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة النقل المسددة نقداً ١٠٠ جنيه

٨ ديسمبر باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠ جنيه بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ١٤٠٠ جنيه بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه على الحساب . شروط ٢٠ / ٢٣ يوم ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٩٠ جنيه .

١٠ ديسمبر إشتريت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ١٢٠٠٠ بخصم تجارى ١٠ / ٢٣ ، ٢٥ ، على التوالى وبشروط ٢٠ / ٢٣ يوم ، صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشتري .

١٤ ديسمبر قامت بسداد مشتريات يوم ١٢ / ٦ نقداً .

١٨ ديسمبر بلغت مبيعات البضاعة ١٤٤٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١٠ / ٢٢ أيام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٠٢٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشتري والبالغ قدرها ١٧٨ جنيه .

٢٢ ديسمبر حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢ / ٨ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢ / ٨ ٢٤٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ١٦٠٠ جنيه .

٢٨ ديسمبر ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢ / ١٠ تبلغ قيمتها فى قوائم الأسعار ٤٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافى فى سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ٣٠٢٢ جنيه وسددت حساب المورد من مشتريات ذلك اليوم . ٣٠ ديسمبر حصلت الشركة قيمة للمبيعات الآجلة يوم ١١ / ١٨ .

المطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات مقارنة فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .

- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدئرى ، وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر .
- ٣ - إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر ، وتصوير حساب التجارة عن الشهر .

التصميم الثالث :

- تكونت شركة عبد الوهاب التجارية في ١٩٩٣/٧/١ برأس مال نقدي قدره ٥٠٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ١٤٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ١١٠٠٠ جنيه ، قام عبد الوهاب بتقديمها جميعاً للشركة في ذلك التاريخ .
- ٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدي ٢٢٪ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحق ١٠٥٠ جنيه .
- ٥ يوليو باعت الشركة بضائع نقداً بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠ جنيه ، بشروط بيع ٢٣ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .
- ٩ يوليو بلغت المردودات من مبيعات يوم ٧/٥ النقدية ١٥٠٠ جنيه ، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ١٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقررت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .
- ١٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ١٨٥٠٠ جنيه بشروط ٢٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري .
- ١٤ يوليو حصلت الشركة من مبيعات يوم ٧/٥ الآجلة ما يوازي مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٧/٢ .
- ١٧ يوليو ردت الشركة من مشتريات ٧/١٢ ما قيمته ٣٥٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازي ٢٥٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .
- ٢٢ يوليو باعت الشركة نقداً بضائع تبلغ قيمتها طبقاً لقاومة أسعار البيع ٢٢٥٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢١٢٪ ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه

بشروط ١٢ ٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم .
٢٣ يوليو وقد حصلت الشركة مبلغ ٧٥٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٧/٥ وقد
بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٧/٢٢ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .
٢٥ يوليو سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٧/١٢ .
٣٠ يوليو سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ،
كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٢٢٥ جنيه وأجور
ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ٧٢٥ جنيه ، والمياه
والإنارة المستحقة عن الشهر ٦٥ جنيه ، وحصلت من العملاء مر مبيعات يوم
٧/٢٢ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة
لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .
- ٢ - قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .
- ٣ - بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدورى ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة
لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .
- ٤ - قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذلك
حساب صافى المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت
عليه فى المطلوب الأول .

الفصل التاسع

في

ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في المشروعات التجارية

١ - المقدمة وخطة الفصل:

لقد بينا في الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات شراء وبيع البضاعة في المشروعات التجارية، كما عرضنا قياس مجمل الربح المحاسبي. هذا ولا تقتصر عمليات المشروعات التجارية على مجرد شراء وبيع البضاعة فقط ولكن هناك العديد من بنود الإيرادات والمصروفات الأخرى التي تقوم بها هذه المشروعات ولا نخرج المعالجة المحاسبية لهذه البنود عما سبق ذكره في الفصول المتقدمة من هذا الكتاب.

ولمزيد من التوضيح وإستكمالاً للدورة المحاسبية في المشروعات التجارية خصصنا هذا الفصل لشرح بنود الإيرادات والمصروفات الأخرى بخلاف المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وذلك من خلال استخدام ورقة العمل الملائمة لذلك. كما سوف نوضح في هذا الفصل أيضاً كيفية تحديد وقياس نتائج الأعمال في المشروعات التجارية وتصوير مركزها المالي (الميزانية العمومية).

٢ - مصادر الإيرادات والمصروفات في المشروعات التجارية:

لما كانت المشروعات التجارية تهدف أساساً إلى تحقيق الأرباح عن طريق شراء البضاعة وتخزينها ثم إعادة بيعها بالحالة التي هي عليها، فإن المصدر الأساسي لتحقيق الإيرادات في هذه المشروعات يأتي من عمليات بيع البضاعة إلى العملاء وهي تمثل الجزء الأكبر والأهم من جملة إيرادات المشروعات التجارية. ويطلق على الإيرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع "إيرادات العمليات"، بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع "الإيرادات المتنوعة". هذا وتمثل المبيعات إيرادات العمليات في المشروعات التجارية البحتة، بينما تنطوي الإيرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات. ومثال ذلك القوائد الدائنة والإيجار الدائن والأرباح الناتجة عن بيع أصول ثابتة والعمولات التي يحصل عليها المشروع من الغير والهبات والتبرعات التي ترد إلى المشروع وما شابه ذلك

من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات، والتي تمثل في مجموعها جزءاً بسيطاً نسبياً من الإيرادات الكلية للمشروع.

أما بالنسبة للمصروفات في المشروعات التجارية فهي تنقسم إلى عدة أقسام كالآتي:

١ - **تكلفة البضاعة المباعة:** وهي عادة تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروعات التجارية وقد سبق التعرض لها بالتفصيل في الفصل السابق.

٢ - **المصاريف البيعية:** وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف إنتقال عمال البيع والتوزيع، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع، نقل سلع للعملاء، مصاريف الدعاية والإعلان، مصاريف التأمين، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى.

٣ - **المصاريف الإدارية والتمويلية:** وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، إهلاك أثاث الإدارة، المياه والإنارة المستخدمة في الإدارة، أجور ومرتبات عمال وموظفي الإدارة، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة، إيجار مبنى الإدارة والأهلاك الخاص به، الدينون المدومة، الفوائد المدينة، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع.

هذا ويتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا في الفصل السابق. أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والإيرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية. وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

٣ - **ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية:**

نستعرض في هذا البند كيفية اعداد ورقة العمل واعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في مشروع تجاري. وفي هذا الصدد سوف

نفترض أن المشروع يتبع طريقة المخزون الدوري، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال تكون أكثر سهولة ولا شك. ولتوضيح ذلك سوف نفترض المثال التالي:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما تنعكس في ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة الشروق التجارية في ١٩٩٥/١٢/٣١ والقيمة بالجنيه: أراضي ٥٠٠٠٠، مباني ٨٠٠٠٠، مخصص املاك مباني ٢٠٠٠٠، أثاث وتركيبات ١٨٧٥٠، مخصص املاك أثاث وتركيبات ٢٧٥٠، سيارات توزيع ٦٥٠٠٠، مخصص املاك سيارات ١٥٠٠٠، مواد ومهمات ٢٤٠٠، مخزون البضائع في ١/١ ٥٤٥٠٠، عملاء ٤٣٥٠٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٢٥٠٠، أوراق قبض ١٤٠٠٠، أوراق دفع ٨٠٠٠، نقديّة بالبنك والخزينة ٩٨٤٠٠، رأس المال؟، لأرباح محجوزة ١٥٠٠٠، موردين ٢٣٠٠٠، دائنون ٨٠٠٠، أجور مستحقة ١٥٠٠، ليجار مقدم ١٢٠٠٠، مشتريات ١١١٥٠، مردودات مبيعات ٢١٠٢٥٠، مردودات ومسموحات مشتريات ١١١٥٠، مردودات ومسموحات مبيعات ٥٢٥٠، خصم نقدي مسموح به ٢٠٠٠، خصم نقدي مكتتب ٣٠٠٠، خصم نقدي مفقود على المشتريات الأجلة ١٨٥٠، نقل للدخل ٨٣٠٠، مصاريف نقل للخارج ٢٥٠٠، أجور ومرتبات عمال البيع ١٥٦٠٠، أجور ومرتبات الادارية ٥٤٠٠، عمولات بيع وتوزيع ٢٥٠٠، مصاريف دعيا واعلان ٢٤٠٠، تأمين ضد الحريق ٨٥٠.

وبفرض أنه في نهاية الفترة قد اتبعت لنا البيانات التالية:

- ١ - يبلغ الاملاك السنوي: للمباني ١٠٠٠٠ جنيه، وللأثاث ٥٢٥٠ جنيه، والسيارات ٧٥٠٠ جنيه.
- ٢ - ترغب الشركة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- ٣ - بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٢٠٠٠ جنيه.
- ٤ - الأيجار المقدم تم سداده في ١/١ لمطبي ٤ سنوات من ذلك التاريخ ويخص ادارة البيع والتوزيع ٨٠٪ والباقي يخص الادارة العامة بالاضافة إلى المباني المملوكة.
- ٥ - الأجور المستحقة ما كان مستحقاً حتى نهاية العام الماضي ١٩٩٤: وقد سدد خلال العام ١٩٩٥ وجعل به حساب: الأجور والمرتبات البيعية مديناً عند السداد.
- ٦ - تبين من الجرد الفعلي لمخازن البضاعة أن تكلفة البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية ١٩٩٥ تبلغ ١٨٢٠٠ جنيه.

استناداً إلى هذه البيانات والمعلومات يمكننا أولاً القيام بأعداد سيران
 المراجعة قبل التسويات، من واقع أرصدة حسابات الأستاذ قبل إجراء
 التسويات، ثم نتناول بعض بنوده بالتطبيق لتوضيح مفهوم الأرصدة المدينة
 والأرصدة الدافئة وعلاقة بعض الأرصدة ببعض الآخر التي سوف نطلق
 عليها الأرصدة المتلازمة. ونقوم بمد ذلك بأعداد ورقة العمل وإجراء قيود
 التسويات وقيود الأقال لحسابات الإيرادات والمصروفات وننتهي بأعداد
 الحسابات الختامية.

شركة الشروق التجارية ميزان المراجعة في ١٩٩٥/١٢/٣١

ملاحظات	دين	أرصدة دافئة	أرصدة مدينة
	أرسي		٥٠٠٠٠
الاملاك القوي ١٠٠٠٠ حصة	مبنى ومخصص املاك	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
الاملاك القوي ٢٥٠ حصة	ثلاث وثلاثون مخصص املاك	٢٧٥٠	١٨٧٥٠
الاملاك القوي ٧٥٠٠ حصة	سبائك الفضة مخصص املاك	١٥٠٠٠	٦٥٠٠٠
المستفهم ٢٠٠٠ حصة	مركب ومخصص		٢٤٠٠
	محروقات المصالح في ١/١		٥٤٥٠٠
أرغبت في زيادة المخصص	مخلاء ومخصص ثوب متكون بها	٢٥٠٠	٤٢٥٠٠
مبلغ ١٥٠٠ حصة			
	أوراق قس وأوراق دفع	٨٠٠٠	١٤٠٠٠
	تخفية ملكتك والحزبة		٩٨٤٠٠
متم حصتي لحائلي الميزان	زكوى المال	٢٦٥٩٥٠	
	أرباح محذرة	١٥٠٠٠	
	موردين	٢٢٠٠٠	
	دائنين	٨٠٠٠	
سندت وحملت للأحور الفبعة	أحور مسعفة	١٥٠٠	
بخطي أوسع مسووف و ٢٨٠٠	أحور مقدم		١٢٠٠٠
جعي	شترينات ومبيعات	٢١٠٢٥٠	١١٠٨٥٠
	مزدونات ومضوحات	١١١٥٠	٥٢٥٠
	خمس بقدي	٢٠٠٠	٢٠٠٠
	خمس بقدي مفرد		١٨٥٠
	بطل الفاعل		٨٣٠٠
	مصاريف بطل الفاعل		٢٥٠٠
	أحور ومزونات عمل البيع		١٥٦٠٠
	أحور ومزونات الفوعة		٥٤٠٠
	عوامل بيع وتوزيع		٢٥٠٠
	مصاريف دعاء واعمال		٢٤٠٠
	تأمين ضد الحريق		٩٠٠
		٥٩٧١٠٠	٥٩٧١٠٠

كما هو ملاحظ فقد أضفنا خذنة لملاحظات في ميزان المراجعة تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهر على البعض منها. وقد استقينا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهي مطاه في مثالنا الجاري).

هذا كما تعمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات، ولكن يمكن أن تظهر حسابين على نفس السطر عند اعداد ميزان المراجعة وهذا يتطلب ضرورة وجود علاقة بينهما مع اختلاف طبيعة رصيد كل منها. فمثلاً نجد أن المبني ومخصص املاك المبني تم وضعهما على نفس السطر لأنهما حسابين متلازمين من ناحية ومن ناحية أخرى رصيد المبني مدين بينما رصيد مخصص الاملاك دائن. ومعنى ذلك أنه لا يمكن وضع رصيد حسابين ذات طبيعة واحدة على نفس السطر والملاء ومخصص ديون مشكوك فيها على نفس السطر. وهكذا نجد أن رصيد الأصول مدين بطبيعته أما رصيد المخصصات فهو رصيذاً دائناً لأنه حسناً مضاداً لحسابات الأصول.

Contra Asset Account

ومن قراءة الميزان نجد أيضاً أننا وضعنا المشتريات والمبيعات على سطر واحد لاختلاف طبيعة كل منهما فالمشتريات من حسابات الأصول وبالتالي فهي مدينة بطبيعتها أما المبيعات فهي من حسابات الإبرادات التي تكون دائنة بطبيعتها. كما خصصنا سطر المردودات والمسموحات ووضعنا لهما قيمتين أحدهما مدين ويعبر عن مردودات ومسموحات المبيعات باعتبارها حساباً عكسياً لحساب المبيعات والثاني دائن ويعبر عن مردودات ومسموحات المشتريات باعتبارها حساباً عكسياً لحساب المشتريات.

وما يسري على المردودات والمسموحات يمرري على الخصم النقدي حيث خصصنا سطر له والمبلغ المقابل له في الجانب المدين يعني أنه خصم نقدي مسموح به الذي أدى إلى نقص قيمة المبيعات وبالتالي فهو حساب معاكس لحساب المبيعات، كما أن المبلغ المقابل في الجانب الدائن يعني أنه خصم نقدي مكتسب الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المشتريات وبالتالي يصبح حساب عكسي لحساب المشتريات. ومعنى ذلك أنه يكفي التعرف على كونها خصم نقدي مكتسب أو خصم نقدي مسموح به أن نحدد طبيعة الرصيد المقابل، فإن كان رصيذاً مدينياً يكون خصم مسموح به أما إذا كان رصيذاً دائناً فيكون خصم مكتسب.

١-٣ ورقة العمل واجراء التسويات:

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان العمليات المستمرة واجبة التسوية يمكن اعداد ورقة العمل على النحو التالي:

شركة

ورقة العمل عن السنة

موزان القوائم		قبل التسويات		
دين	دين	دين	دين	
			8.000	أرئيسي
			8.000	مالي
		4.000		مخصص أملاك مالي
			1.870	مخصص أملاك آلات وتركيبات
(1) 1.000				مخصص أملاك آلات وتركيبات
(2) 070		770		سجلات التوزيع
(3) 700			700	مخصص أملاك سيارات
(4) 200		1000		مخصص أملاك سيارات
(5) 0400			7400	مخصص أملاك سيارات
(6) 1000			0400	مخصص ديون مشترك فيها
			1700	أوراق بيع
			1000	أوراق بيع
		800		أوراق بيع
			9800	أوراق بيع
		71090		أوراق بيع
		1000		أوراق بيع
		2700		أوراق بيع
		800		أوراق بيع
		1000		أوراق بيع
(7) 3000	(1) 1000		1000	أوراق بيع
(8) 11.800			11.800	أوراق بيع
		11.200		أوراق بيع
			0700	أوراق بيع
		(9) 1110	1110	أوراق بيع
		(10) 3000	3000	أوراق بيع
			9800	أوراق بيع
(A) 8700			8700	أوراق بيع
			7000	أوراق بيع
(1) 1000			10600	أوراق بيع
			0400	أوراق بيع
			7000	أوراق بيع
			7400	أوراق بيع
			900	أوراق بيع
		097100	097100	أوراق بيع
				مصرفات أملاك الديني
				مصرفات أملاك الآلات والتركيبات
				مصرفات أملاك سيارات التوزيع
				مخصصات مستحقة
				مخصصات ديون مشترك فيها
				مصرفات أيجار:
				بومبي 28 x 3000
				فاري 27 x 3000
				تلكعة بمساحة بمائة
				مصرفون المخصص في 1990/11/31
				بقي يوم العام
271700	271700			

الشروق، البحار،

المالية، السنة في ١٢/٣١/١٩٩٥

ميزانية المراجعة بعد التسويات		المصروفات		الميزانية المصنوعة	
مدين	دائن	مصروفات	ايرادات	مدين	خصوم
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠	
	٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠
١٨٧٥٠				١٨٧٥٠	
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
٦٥٠٠٠				٦٥٠٠٠	
	٢٢٥٠٠				٢٢٥٠٠
١٤٠٠٠				١٤٠٠٠	
٤٢٥٠٠				٤٢٥٠٠	
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
١٤٠٠٠				١٤٠٠٠	
٩٨٤٠٠				٩٨٤٠٠	
	٢٦٥٩٥٠				٢٦٥٩٥٠
	١٥٠٠٠				١٥٠٠٠
	٢٢٠٠٠				٢٢٠٠٠
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
	صفر				صفر
٩٠٠٠				٩٠٠٠	
صفر				صفر	
	٢١٠٢٥٠		٢١٠٢٥٠		
		٥٢٥٠			٥٢٥٠
		٢٠٠٠			٢٠٠٠
		صفر			صفر
		١٨٥٠			١٨٥٠
		صفر			صفر
		٢٥٠٠			٢٥٠٠
		١٤١٠٠			١٤١٠٠
		٥٤٠٠			٥٤٠٠
		٢٥٠٠			٢٥٠٠
		٢٤٠٠			٢٤٠٠
		٩٠٠			٩٠٠
		١٠٠٠٠			١٠٠٠٠
		٥٢٥٠			٥٢٥٠
		٧٥٠٠			٧٥٠٠
		٢٠٠٠			٢٠٠٠
		١٥٠٠			١٥٠٠
		٢٤٠٠			٢٤٠٠
		٦٠٠			٦٠٠
		١٤١٣٠٠			١٤١٣٠٠
				١٨٢٠٠	
	٦٠٥٧٠٠				٦٠٥٧٠٠
				٢٨٠٠	
				٢٨٠٠	
				٢١٠٢٥٠	
				٢٦٧٤٠٠	
				٢٦٨٢٥٠	
				٢٦٨٢٥٠	

ملاحظات على ورقة العمل:

خطة التسويات في ورقة العمل أجرى فيها عشرة قيود للتسوية بينها

على النحو التالي:

- ١ - تسوية حساب مخصص اهلاك المباني بالاهلاك عن العام حيث جعل حساب اهلاك المباني مدينياً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في مقابل جمع حساب مخصص اهلاك المباني داتناً. وبذلك يصبح رصيد مخصص اهلاك المباني داتناً بعد التسويات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويظهر في عمود الميزانية العمومية جانب الخصوم لأنه حساب معاكس لحساب المباني، أما الاهلاك فيلزم اقفاله في الحسابات الختامية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لأنه من قبيل المصروفات.
- ٢ - تسوية حساب مخصص اهلاك الأثاث والتركيبات بالاهلاك عن العام البالغ قدره ٥٢٥٠ جنيه، أصبح رصيد المخصص بعد التسوية ٨٠٠٠ جنيه ويقل اهلاك العام في الحسابات الختامية.
- ٣ - تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بالاهلاك عن العام البالغ قدره ٧٥٠٠ جنيه، ليصبح رصيد المخصص بعد التسوية ٢٢٥٠٠ جنيه ويقل اهلاك العام في الحسابات الختامية أيضاً.
- ٤ - تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخداًه من الرصيد حيث جعلنا حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصرف) مدينياً في مقابل جعل حساب المواد والمهمات (أصل) داتناً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه. ويؤدي ذلك إلى نقص حساب المواد والمهمات بالمبلغ (تحول الأصل إلى مصرف).
- ٥ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ١٥٠٠ جنيه وذلك بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصرف) مدينياً وجعل حساب المخصص داتناً ويقل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية كما يظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها في الميزانية العمومية الرصيد بعد التسوية البالغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ٦ - يتم اقفال الأجور المستحقة (الترام) بجعلها مدينية في حساب أجور ومرتبات عمال البيع بجعله داتناً ويؤدي ذلك إلى تخفيض رصيد أجور عمال البيع بالمبلغ والناء أثر المعالجة الخاطئة عند السداد كما يؤدي أيضاً إلى تخفيض الالتزام (الأجور المستحقة) نتيجة السداد والمعالجة الخاطئة.

٦ - يتم تدعيم رصيد حسب الإنجاز المقدم به حصص الفترة وفترته
جنبيه وذلك بجعل هذا الحساب دائر في معطى مدة كل من الإنجاز
اليومي بمبلغ ٢٤٠٠ جنبيه والإنجاز الدائري بمبلغ ٦٠ جنبيه.

٨ - يتم ائصال لرصدة كل من مخزون البضائع في ١/١ (أصل) بجعله دائر
بمبلغ ٥١٥٠٠ جنبيه وحساب المشتريات (الم. ط.) بجعله دائر بمبلغ
١١٠٨٥٠ جنبيه وحساب النقل للداخل (أصل) مدح ٨٣٠٠ جنسه في
مقابل حمل حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصرف) مدنياً بالمجموع.

٩ - يتم ائصال لرصدة كل من حساب مردودات ومسموحات المشتريات بجعله
مدنياً بمبلغ ١١١٥٠ جنبيه وحساب الخصم التقدي المكتسب بجعله مدنياً
بمبلغ ٣٠٠٠ جنبيه في مقابل حمل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائراً
بالمجموع.

١٠ - اثبت مخزون البضائع في ١٢/٣١ (آخر الفترة) بجعل رصيد المخازن
مدنياً بمبلغ ١٨٢٠٠ جنبيه في مقابل حمل حساب تكلفة البضاعة المباعة
دائراً بنفس القيمة.

هذا ويلاحظ أننا قمنا بتوسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لامكانية
اظهار مخزون البضائع في آخر الفترة في الميزانية العمومية ويترتب
على ذلك أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة كرقم واحد في حساب المتاجرة
كما سوف نرى بعد قليل، إلا أنه رغم ذلك يمكن اظهار تفاصيل تكلفة
البضاعة المباعة في حساب المتاجرة إذا لم يتم بتوسيط حسابه عند القيام
بالتسويات أرقام ٨، ٩، ١٠.

ورغم أنه من الممكن القيام بالتسويات الجردية منفردة على الحو
المبين بعاليه، فإنه يمكن أيضاً إجراء قيد تسوية مركب ويجمع كل هذه
التسويات وذلك كالآتي:

من متكوريين	
ح/ أجور مستحقة (٦)	١٥٠٠
ح/ مردودات ومسموحات مشتریات (٩)	١١١٥٠
ح/ خصم نقدي مكتسب (٦)	٢٠٠٠
ح/ مصروفات اهلاك المباني (١)	١٠٠٠٠
ح/ مصروفات اهلاك الأثاث (٢)	٥٢٥٠
ح/ مصروفات اهلاك السيارات (٢)	٧٥٠٠
ح/ مواد ومهمات مستخدمة (٤)	٢٠٠٠
ح/ ديون مشكوك فيها (٥)	١٥٠٠
ح/ مصروفات الإيجار اليومي (٧)	٢٤٠٠
ح/ مصروفات الإيجار الاداري (٧)	٦٠٠
ح/ تكلفة البضاعة المباعة (٨) - (٩) +	١٤١٢٠٠
(١٠) [(١٠)	
(١٠) ح/ مخزون البضائع في ١٢/٣١	١٨٢٠٠
إلى متكوريين	
ح/ من اهلاك المباني (١)	١٠٠٠٠
ح/ من اهلاك الأثاث (٢)	٥٢٥٠
ح/ من اهلاك السيارات (٣)	٧٥٠٠
ح/ مواد ومهمات (٤)	٢٠٠٠
ح/ مخزون البضائع في ١/١ (٨)	٥٤٥٠٠
ح/ مخصص ديون مشكوك فيها (٥)	١٥٠٠
ح/ إيجار مقدم (٧)	٢٠٠٠
ح/ المشتريات (٨)	١١٠٨٥٠
ح/ نقل للداخل (٨)	٨٢٠٠
ح/ أجور عمال البيع (٦)	١٥٠٠
اثبات التسويات الخاصة بالفترة في	
١٩٩٥/١٢/٣١	

٣- أفعال الحسابات اللازمة لأعداد حساب المتاجرة:

أوضحنا في الفصل السابق أن الهدف من أعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الإجمالي (مجمّل الربح) Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضاعة. وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الإضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة إلى العملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة.

ويأتي ذلك عن طريقة مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات.

وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المتاجرة تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري وذلك في حالة عدم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند إجراء التسويات بورقة

العمل. وترتب على ذلك اظهر كل التسويات المتعلقة بحساب تكلفة البضاعة المباعة في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

أما إذا تم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند إجراء التسويات الجردية بورقة العمل أو حتى بعد إعداد ورقة العمل ولكن قبل إعداد حساب المتاجرة فإن الجانب المدين من حساب المتاجرة لا يظهر التفاصيل؛ ولكن رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وفي هذه الحالة لا يختلف شكل حساب المتاجرة في ظل طريقة الجرد الدوري عنه في ظل طريق الجرد المستمر.

وكما سبق أن ذكرنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الجرد الدوري يتحدد بأربعة ستة حسابات رئيسية وهي: مخزون البضاعة في أول الفترة، المشتريات، النقل للداخل، مردودات ومسموحات المشتريات، الخصم المكتسب، مخزون البضاعة في آخر الفترة. ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل التوسيط أو عدم التوسيط بالمعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون البضاعة في ١/١ + المشتريات + نقل للداخل - مردودات ومسموحات المشتريات - خصم نقدي مكتسب - مخزون البضاعة في ١٢/٣١.

ولما كانت الحسابات الثلاثة الأولى (مخزون البضاعة في ١/١ والمشتريات والنقل للداخل) من حسانات الأصول المدينة بطبيعتها فيتم اقفالها في حساب تكلفة البضاعة المباعة (في حالة التوسيط) أو في حساب المتاجرة (في حالة عدم التوسيط) وذلك يحمل هذه الحسابات الثلاثة دائنة وحساب تكلفة البضاعة المباعة أو المتاجرة مدينياً. كما أن حساب مردودات ومسموحات المشتريات هو حساب عكسي لحساب المشتريات أي أنه دائن بطبيعته، وحساب الخصم النقدي المكتسب ايراد دائن بطبيعته ومن ثم يتم اقفالهما بجعلهما مدينين في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المتاجرة دائناً.

وحتى هذه النقطة تتحدد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع. وإذا تم استبعاد مخزون النضائع الموجود بالفعل في نهاية الفترة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع فإننا نحصل على تكلفة البضاعة المباعة ويتم ذلك بإثبات مخزون النضائع في ١٢/٣١ بجعله مدينياً في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المتاجرة دائناً. ومعنى ذلك أنه للتعرف على مقدار تكلفة مخزون آخر الفترة يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية، وبخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع يتعرف على تكلفة ما تم بيعه خلال الفترة. ويجب

مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد اثبات وجود. وليس قيد ائصال لرصيد الموحود فعلاً. أي أن في ظل طريقة المخزون الدوري ينشأ رصيد مخزون آخر الفترة في نهايتها ويتم اثباته في تلك اللحظة.

وبلاحظ أنه في مثلنا الحارّي قمنا بتوسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند إجراء التسويات في ورقة العمل لذلك تقتصر قيود الاقفال اللازمة لاعداد حساب المتاجرة على نقض صافي المبيعات ورصيد تكلفة البضاعة المباعة وذلك على النحو التالي:

أ - اقفال تفاصيل صافي المبيعات:

(صافي المبيعات = المبيعات - مردودات ومسموحات مبيعات - خصم مسموح به)

٢١٠٢٥٠	من ح/ المبيعات
١٠٢٥٠	إلى ح/ المتاجرة ٩٥/١٢/٣١
اقفل جملة المبيعات عن الفترة	
٧٢٥٠	من ح/ المتاجرة
	إلى مذكورين
٥٢٥٠	ح/ مردودات ومسموحات مبيعات
٢٠٠٠	ح/ خصم نقدي مسموح به ٩٥/٢١/٣١
اقفال المردودات والمسموحات والخصم المسموح به	

هذا ولا يختلف ذلك في حالة عدم التوسيط عنها في حالة التوسيط وبالتالي يظل هذين القيدين كما هما عليه.

ب - اقفال تكلفة البضاعة المباعة.

في حالة توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد فيه تكلفة ما تم بيعه بالفعل من البضائع خلال الفترة وبالتالي يتطلب الأمر قيد اقفال واحد فقط كالآتي:

١٤١٣٠٠	من ح/ المتاجرة ٩٥/٢١/٣١
١٤١٣٠٠	إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة
اقفال تكلفة المبيعات عن الفترة	

وبناء عليه فإن ح/ المتاجرة لشركة الشروق التجارية في حالة توسيع
حساب تكلفة البضاعة المباعة يظهر على النحو التالي:

شركة الشروق التجارية

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ٩٥/١٢/٣١

من ح/ المبيعات		٩٥.٩٥٠		
بخصم:				
إلى متكوري				
ح/ صروفات ومسحوبات	٥٢٥٠			
مبيعات				
ح/ خصم مخي مسوح به	٩٠٠٠			
		(٩٢٥٠)		
صافي المبيعات		٩٠.٠٠٠	في ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٩٤٩٣٠٠
			إلى ح/ الأرباح والخسائر	٩١٧٠٠٠
			(محمل ربح الفتره)	
		٩٠.٠٠٠		٩٠.٠٠٠

هذا ويلاحظ أن اعداد حساب المتاجرة ما هو إلا ترحيل لقيود الاقفال
للمناصر صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، وكانت النتيجة في مثلاً
الجاري هي مجمل ربح الذي يجب اقفاله في حساب الأرباح والخسائر بالقيود
التالي:

٩١٧٠٠٠ من ح/ المتاجرة
٩٥/١٢/٣١ إلى ح/ الأرباح والخسائر
اقفال محمل ربح الفترة

ومن الطبيعي قد يترتب على مقابلة صافي المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة
ظهور مجمل خسارة وليس مجمل ربح ويتم اتفاق في حساب الأرباح
والخسائر أيضاً ولكن بقيد عكسي للقيود السابق.

هذا، وإذا لم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة فإن حساب المتاجرة يظهر في جنبه المدين كافة تفاصيل تكلفة المبيعات ويتطلب ذلك ثلاثة قيود كالتالي:

١٧٣٦٥٠	من ح./ المتاجرة
	إلى منكورين
١٢/٣١	
٥٤٥٠٠	ح./ مخزون البضائع ١/١
١١٠٨٥٠	ح./ المشتريات
٨٣٠٠	ح./ نقل للداخل
	اقفال الحسابات بإليه في ح./ المتاجرة
	من منكورين
١١١٥٠	ح./ مردودات وسموحات المشتريات ١٢/٣١
٣٠٠٠	ح./ خصم نقدي مكتسب
١٤١٥٠	إلى ح./ المتاجرة
	اقفال الحسابات بإليه في ح./ المتاجرة
١٨٢٠٠	من ح./ مخزون البضائع في ١٢/٣١ ١٢/٣١
١٨٣٠٠	إلى ح./ المتاجرة
	ثبيلات مخزون آخر الفترة

وبذلك يظهر حساب المتاجرة في ظل عدم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

شركة الشروق لبحريه
حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في

١٩٩٥/١٢/٣١

			لر مكو و		
			٥٤٥٠٠		
			١١٠٨٥٠		
			٨٣٠٠		
					١٧٢٦٥٠
			بخصم		
			من مكو و		
			١١١٥٠		
			وسموعات المشتري		
			٣٠٠٠		
					(١٤١٥٠)
صافي المبيعات	٢٠٣٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة			
		البيع			١٥٩٥٠٠
		بخصم			
		من مكو و			(١٨٢٠٠)
		١٢/٣١			
		تكلفة البضاعة المتاحة			١٤١٣٠٠
					٦١٧٠٠
	٢٠٣٠٠٠				٢٠٣٠٠٠

هذا ولا يختلف مكونات الجانب الدائن من حساب المتاجرة في الدائنين (التوسيط وعدم التوسيط) ويقتصر الخلاف على مكونات الحائنين المدين فقط حيث أظهر تفاصيل تكلفة البضاعة المتاحة في حالة عدم التوسيط. كما لا يختلف القيد اللازم لاقبال نتيجة حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو خسارة) في حساب الأرباح والخسائر.

٣- ج- اعداد حساب الأرباح والخسائر:

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسارة صافية. وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية، بخلاف تكلفة البضاعة المتاحة، وكل المصادر التي يتحملها المشروع خلالها كما يظهر كل الإيرادات الفرقية الأخرى للمصروع بالإضافة إلى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر)

المنقول إليه من حساب المتاجرة. وبعد إجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتغطيتها بتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية. وسوف نقوم أولاً بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثلنا الجاري، ثم نطبق على شكل الحساب وانقسام بنود المصروفات والإيرادات، ثم نجري قيود الإقفال اللازمة بخلاف ما تقدم.

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الضام - عن الفترة المحاسبية، حيث يمثل تكلفة إجراءات مقابلة الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات، والتي بدلت - في هذه الحالة - بإعداد حساب المتاجرة. ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك محمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة. ورغم أن مثالنا الجاري ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة، فقد أوردنا بعض بنودها على سبيل المثال، حتى تكتمل الصورة.

شركة الشروق التجارية
حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية
في ١٢/٣١/١٩٩٥

من ح/ المتحرة (محمل الربح) ليرقات متنوعة:	xx	٦١٧٠٠	في ح/ المتحرة (محمل خسارة) مصروفات بيعية:		xx
من ح/ ليرقات دقيقة	xx		في ح/ مصروفات نقل	٢٥٠٠	
من ح/ محولات دقيقة	xx		للخروج		
من ح/ فوائد دقيقة	xx		في ح/ امور عمل	١٤١٠٠	
	—	xx	البيع		
			في ح/ محولات بيع	٢٥٠٠	
			وتوزيع		
			في ح/ مصروفات رعاية	٢٤٠٠	
			وأغراض		
			في ح/ اهلاك سيارات	٧٥٠٠	
			في ح/ الانداز	٢٤٠٠	
				—	٣١٤٠٠
			مصروفات لروية		
			وتسويقية:		
			في ح/ حصص غنى مغفوة	١٨٥٠	
			في ح/ امور ومزونات	٥٤٠٠	
			لروية		
			في ح/ تسخير صند	٩٠٠	
			شعوب		
			في ح/ اهلاك صني	٩٠٠٠	
			في ح/ اهلاك قش	٥٢٥٠	
			في ح/ مواد ومهبط	٢٠٠٠	
			سندنة		
			في ح/ تيسون مشكور	١٥٠٠	
			بها		
			في ح/ الانداز	٦٠٠	
				—	٢٧٥٠٠
			صافي ربح الدم		٢٨٠٠
		٦١٧٠٠			٦١٧٠٠

هذا، وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين إلى قسمين: أحدهما لمصروفات البيع والتوزيع، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية. وقد اعتبرت كل من أرصدة حسابات التأمين واهلاك الاثاث والمواد والمهمات المستخدمة من المصروفات الادارية، أما إذا يخص ادارة البيع جزء من هذه الأرصدة فإنه يستبعد من المصروفات الادارية ويحمل لحساب المصروفات البيعية.

وتكون قيود الأقال اللازمة لأعداد حساب الأرباح والخسائر في مثلنا
الجاري على النحو التالي:

٥٨٩٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر
	إلى مذكورين
٢٥٠٠	ح/ مصاريف نقل الخارج
١٤١٠٠	ح/ أجور عمال البيع
٢٥٠٠	ح/ عمولات بيع وتوزيع
٢٤٠٠	ح/ دعاية وإعلان
٧٥٠٠	ح/ أهلاك سيوفات التوزيع
٢٠٠٠	ح/ الأيجار
١٨٥٠	ح/ خصم مقفود
٥٤٠٠	ح/ أجور ومرتبات
٩٠٠	ح/ تأمين ضد الحريق
١٠٠٠٠	ح/ أهلاك مباني
٥٢٥٠	ح/ أهلاك أثاث
٢٠٠٠	ح/ مواد ومهمات مستخدمة
١٥٠٠	ح/ ديون مشكوك فيها
	أقال مصروفات الفترة

كما أنه إذا كانت هناك إيرادات متنوعة بخلاف صافي المبيعات ينبغي
أقالها يجعلها مدينة وحساب الأرباح والخسائر دائماً.
٣-٥- التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح
والخسائر:

حتى الآن كنا دائماً نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على
رصيد حساب الأرباح المحجوزة، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد.
إلا أن صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة
في تراكم الأرباح وتركها فيه وإنما قد يقرون سحب جزء من الأرباح لتغطية
نفقاتهم الخاصة. ونجد في الواقع أنه إذا كان المشروع مملوكاً لفرد واحد فإن
هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزانة المشروع للتفائق على
مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضاً) خلال الفترة المحاسبية من
تحت حساب الأرباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لمبائلاته على

مدار الفترة. كما قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع، إذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام. ويكون ذلك في المدة عندما يكون عدد الملاك محدوداً في شركات يطلق عليها شركات الأشخاص. أما إذا كان عدد الملاك كبيراً، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلاً، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الأرباح، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع على ملاكه. وفي كل من هذه الأحوال فلن يرسد حساب الأرباح والخسائر لا يقل بكمال مقداره في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الإجراءات المحاسبية المتبعة بقيد المسحوبات في حالة وجودها، وكيفية مبالغتها في رصيد لأرباح العام، ثم نعالج توزيعات الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف يقتصر على القواعد العامة، دون التفاصيل.

أ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع:

يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك، أو فتح حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية. فإذا قام مالك شركة الشروق التجارية بسحب مبلغ ٢٥٠٠ جنيه من الخزانة لمصرفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفتر المحلات كالآتي:

٢٥٠٠	من ح/ المسحوبات
٢٥٠٠	إلى ح/ النقدية

وعندما نتحدد الأرباح في نهاية الفترة، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة. وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع ويتم إجراء القود الآتية في نهاية الفترة

٢٨٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر
٢٨٠٠	إلى ح/ التوزيع
إقفال لأرباح الفترة في حساب التوزيع	
٢٥٠٠	من ح/ التوزيع
٢٥٠٠	إلى ح/ المسحوبات
إقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع.	

ثم يقل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي:

٢٠٠	من ح/ التوزيع
٢٠٠	إلى ح/ الأرباح المحجوزة
	يقال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة.

ب - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع:

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالتجار فيها لأغراض إستخدامه الخاص. ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو أسعار التكلفة، وسوف نقصر في معالجتها هنا على أساس سعر التكلفة. ويختلف القيد اللازم لأنبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة. ففي ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلاً) هي تكلفة البضاعة المسحوبة).

٦٠٠	من ح/ المسحوبات
٦٠٠	إلى ح/ المخزون

لما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسط حساب البضائع المسحوبة كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة داتناً بها. وفي حالة توسط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي:

٦٠٠	من ح/ المسحوبات
٦٠٠	إلى ح/ البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما تعالج مردونات أو مسموحات المشتريات مثلاً.

ويقل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى.

ج - حالة إقرار مجلس الإدارة لتوزيع جزء من الأرباح على المالك:

عند إقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على المالك، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها، يتم إجراء القيد الآتي (٥٠٠ جنيه في مثال شركة الشروق التجارية مثلاً).

٥٠٠	من حـ/ التوزيع
٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة

وبإدانة سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلاً قبل إعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية، يجرى القيد التالي:

٥٠٠	من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

ثم يقلل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة، وهو مثلاً الجاري مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، بالقيد التالي:

٢٣٠٠	من حـ/ التوزيع
٢٣٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة:

شركة الشرق التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١

أرباح العام (من حـ/ أرباح وخسائر)	٢٨٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح	٥٠٠
	.	المستحقة	٢٣٠٠
		إلى حـ/ الأرباح المحجوزة	
	٢٨٠٠		٢٨٠٠

هذا وسوف نستكمل مثلاً على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية. ويترتب على ذلك أن التوزيعات المستحقة تظهر بين الالتزامات في الميزانية العمومية.

٤ - الميزانية العمومية:

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيسي للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار في السلع المختلفة، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والمعد والانبوات تكون مقصورة على مايتلاءم مع احتياجات نشاطها التجاري في شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع. ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول في هذه المشروعات تكون صغيرة، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلائق فتتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول. ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول في ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التي

تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها. والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هي موضوع نشاطها الرئيسي. غير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية ابتداءً بميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة (رد لولا). ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبثقة.

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة الشروق التجارية من واقع ورقة العمل، وبعد الأخذ في الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي:

شركة الشروق التجارية

أصول	الميزانية العمومية في ١٩٩٥/١٢/٣١	خصوم
أصول ثابتة:		حقوق الملكية
أرأسي	٨٠٠٠٠	رأس المال
مبني	(٤٠٠٠٠)	أ. محسوبة
- مخصص أملاك	٢٨٧٢٥٠	(١٣٠٠٠١٥٠٠٠)
		مجموع حقوق الملكية
كث وثروكيت	١٨٧٥٠	
- مخصص أملاك	(٨٠٠٠)	التزامات
	١٠٧٥٠	أوراق دفع
سائر ذر نوزيع	٦٥٠٠٠	موزاين
- مخصص أملاك	(٢٢٥٠٠)	دائون
	٢٢٥٠٠	نوزيفات منخفة
مجمع الأصول الثابتة	٢٩٥٠٠	مجموع الالتزامات
أصول متداولة:		
موز ومهات	١٤٠٠	
منزون المستع	١٨٧٠٠	
- ١٩٩٣/٣١		
١٢٥٠٠ علاه		
(٥٠٠٠) - مخصص	٢٨٥٠٠	
د. م غيا		
أوراق قص	١٤٠٠٠	
أحار منم	٩٠٠٠	
نخوة بالخزينة وفك	٩٨٤٠٠	
مجموع الأصول المتداولة	١٧٩٥٠٠	
	٣٢٢٧٥٠	

أمثلة وحالات وصلات

الفصل التاسع

أولاً : الأمثلة :

السؤال الأول :

فرق بين كل من :

- (أ) مجمل الربح وصافي الربح .
- (ب) الأرباح المحصورة والأرباح الموزعة .
- (ج) المصاريف البيعية والمصاريف الإدارية والتمهيلية .
- (د) صافي المشتريات وصافي المبيعات .

السؤال الثاني :

يوجد خطأ أو صواب كل عبارة من العبارات التالية مستمياً بما تراه ملائماً من أمثلة في حالة الضرورة :

- (أ) يتم إعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافي المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم إعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقس صافي الربح (أو صافي الخسارة) في ذلك التاريخ .
- (ب) يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافي المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .
- (ج) إذا كان رصيد المسموحات مدينة فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدينة والعكس في حالة المبيعات .
- (د) في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

xxx صافي المبيعات عن الفترة
xxx - تكلفة المبيعات عن الفترة .

xxx مجموع الربح .

(هـ) فى ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر فى الجانب المدين من حساب التجارة الحسابات الآتية : اجمالى المبيعات ، مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم التقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين فى هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات مسموحات المبيعات، والخصم التقدى المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائمة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

(و) يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضاً بكل الخسائر التى تتحقق خلال الفترة

(ز) يقفل مجمل ربح التجارة فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر فى الجانب المدين من حساب التجارة ، والعكس فى حالة مجمل الخسارة .

(ج) تؤدي المسحوبات إلى نقص الأصول حتماً ، كما تؤدي أيضاً اما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الالتزامات .

(ط) يحق لكل شريك فى أى مشروع السحب من أموال المشروع للاتفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته فى الأرباح التى ينتظر أن يحققها للمشروع على مدار الفترة المحاسبية .

(ى) تظهر أرصدة المسحوبات فى الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

(ك) إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

(ل) يرغب أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول فى المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة

على أن ترد الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول للفقولة .

(م) يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءاً حصصاً لحقوق الملكية لأنها مستحقة للمالك المشروع .

ثانياً الحالات :

بدر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المسطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة الأولى :

إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة مبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه وكان مخزون آخر الفترة يزيد عن مخزون أول الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيترتب على ذلك .

(أ) أنه إذا كان مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً يكون مخزون آخر الفترة ٢٥٠٠٠ جنيه ويعتبر مخزون أول الفترة جزءاً تم إضافته بهدد حساب تكلفة البضاعة المتاحة بينما يعتبر مخزون آخر الفترة جزءاً يلزم إستبعاده من تكلفة البضاعة المتاحة حتى تتحدد تكلفة البضاعة المباعة .

(ب) لا شك في أن تكلفة البضاعة المباعة سوف تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تعتبر تكلفة البضاعة المتاحة محصلة الأرصدة الدفينة لثلاثة حسابات والأرصدة الدفينة لثلاثة حسابات أخرى .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

إذا بلغ مجموع قيد إقفال المصروفات بأقسامها المختلفة في حساب الأرباح والخسائر مبلغ ٣١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع قيد إقفال الإيرادات المتنوعة ٢٢٠٠٠ جنيه في نفس الحساب وبالرغم من ذلك فقد بلغ رصيد صافي الربح ٤٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعني .

(أ) لا تمثل الإيرادات المتنوعة مصدر الإيراد الرئيس في المشروعات التجارية .

(ب) يكون مجمل الربح المحول من حساب للتجارة لحساب الأرباح والخسائر بلغاً ٣٣٠٠٠٠ جنيه .

(ج) يمثل مجمل الربح الهامش الاجمالي من عمليات التجارة والتاح لتغطية باقى مصروفات المشروع وتحقيق فائز أو عجز صافى يمثل الأرباح الصافية أو الخسائر الصافية بعد إضافة الإيرادات المتوقعة إليه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الثالثة :

تم توسيط حساب لحساب تكلفة البضاعة المباعة على ورقة العمل . وقد ورد فى ميزان المراجعة قبل التسويات ما يلى : مخزون ٢٢٠٠٠ جنيه ، مشتريات ١٧٨٠٠٠ جنيه ، مردونات مشتريات ٦٥٠٠ جنيه ، خصم مكسب ٧٠٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٢٥٠٠ جنيه ، وترب على ذلك :

(أ) الطريقة المتبعة هى طريقة المخزون الدورى ويجعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بمبلغ ٢١٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابات المخزون والمشتريات والنقل للداخل دائنة على ورقة العمل ، ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابى المردونات والخصم مدينين على ورقة العمل .

(ب) لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فعلاً إلا إذا تحددت تكلفة مخزون نهاية الفترة بالجرد الفعلى فإذا بلغ المخزون ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً تصبح تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠٠ جنيه .

(ج) إذا كان مخزون نهاية الفترة كماً غير (ب) يعالیه فإن تكلفة البضاعة المباعة تنقل لميزان المراجعة بعد التسويات برصيد مدين يبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه وينقل مخزون آخر الفترة لنفس الميزان برصيد مدين يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

ثالثاً التفسيرين :

التمارين الأول :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة الوادى التجارية فى ١٩٩١/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة حقة	
٢٧٤٠٠	٢٠١١٨٠	مستحقات ومبيعات
٥٢	٢٠٠	مردودات
٢٨٤		تقبل للتداول
٣٦٠٠		أراضى
١٧٦٠٠	٣٥٢٠	مباني ومنصمى إهلاك
٤٨٠٠	٩٦٠	أثاث وأثاثات ومنصمى إهلاك
٤٢٠٠		مخزون بضائع ٩١/١٢/١
١٠٦		مخزون مواد ومهمات يومية
٢٠٨		فأمن مقبلم
٥٠٤٠	٣٣٤٠	مستلزمات ومردود
١٢٠٠	١٦٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع
٣٦٤٠	٤٤٠٠٠	مخزون مواد ومهمات مستخدمة فى الإدارة
٩٦		مياه وإدارة ومعدات إدارية
٤٨٠		إصلاحات مباني
١٩٠		أثاث ومعدات
٢٦٨	٥٣٥٤	نصم مقبلم
٢٨٢	٥٥٠	نصم مقبلم مفقود
٣٢٠		دعوى وإصلاح
٧٦٠٠		مركبات ومعدات البيع
١٦٦٠		مصاريف نقل وإتصال ونصم مبيعات البيع
١٠٦٦٦		أجور ومركبات
٨٩٦٤٢	٨٩٦٤٢	

فإذا علمت أن :

- ١ - يبلغ الإهلاك السنوى على المباني ٨٨٠ جنيه ، وعلى الأثاث ومركبات ٤٨٠ جنيه .
- ٢ - يبلغ مخزون البضائع فى ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٥٤٠٠ جنيه طبقاً للجرد الفعلى .
- ٣ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٢٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .
- ٤ - قدرت الديون للشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٤٠ جنيه .
- ٥ - بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٨٢ جنيه .
- ٦ - تبلغ الأجور والمرتبات الإدارية المستحقة فى نهاية العام ولم تسدد بعد ١٦٤ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسط جابل تكلفة البضاعة المباعة .
- ٢ - إجراء قيود التسوية والإتصال وإعداد جابلى المتاجرة والأرباح والخسائر

٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩١/١٢/٣١ .

التصوين الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة بعد التحقق في ١٩٩٢/١٢/٣١ لشركة الإتحاد التجارية :

أرصدة حجة	أرصدة حجة
حجة	حجة
تغطية بالبنك والعملة	١٩١٠٠٠
عملاء ومدينون	٦٥٠٠٠
مستوفون بنائع	١٤٠٠٠٠
رأس المال	٣٣٥٠٠٠
أرباح مضمونة	٦٦٠٠٠
مستوفون ومدينون	٥٠٠٠٠
٣٩٦٠٠٠	٣٩٦٠٠٠

وفيما يلي ملخص إجمالي العمليات التي قامت بها الشركة خلال العام المنتهي في ١٩٩٢/١٢/٣١ :

حجة	مبيعات نقدية
٣٣٥ ٠٠٠	مبيعات آجلة (إجمالي)
٧٤٠ ٠٠٠	مشتريات آجلة (إجمالي)
٨٠٠ ٠٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
٢٠ ٠٠٠	مستوفات مبيعات
٢٢ ٥٠٠	مستوفات مشتريات
١١ ٠٠٠	خصم مكتسب على المشتريات الآجلة
١٧ ٠٠٠	خصم نقدي مقدود
٥ ٠٠٠	مستوفات للموردين والمدينين
٥٤٥ ٠٠٠	تصالحات من العملاء والمدينين
٤٨٧ ٥٠٠	أثاث وزيكيات مشتركة نقداً
٢٠ ٠٠٠	فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك
٦ ٠٠٠	مستوفات إدارية وتعميلية
٩٠ ٠٠	أراضى مشتركة نقداً
٤٠ ٠٠٠	مستوفات البيع والشراء
٩٨ ٠٠٠	مباني مشتركة ومعمل فضلتها عن طريق قرض من البنك
٢١٠ ٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالي العمليات عن سنة ١٩٩٣ .
- ٢ - إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد القبطي في ٩٣/١٢/٣١ قد بلغت ٢٥٨٠٠٠ جيه ، فالمطلوب هو إعداد حساب للتجارة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية في ٩٣/١٢/٣١ .
- ٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٩٣/١٢/٣١ .

التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ١٩٩١/١٢/٣١ لشركة السعادة لتجارة الأقمشة (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٩٧٠٤٨ ، مردودات مبيعات ٨٨٠ ، دعاية وإعلان ٦٨٠٠ ، مشتريات ٤٩١٢٠ ، نقل للداخل ٦٨٠ ، مصروفات عمومية ٨٠٠ ، عمولات بيعية ١٠٨٠٠ ، مصاريف نقل وإتقال (بيعية) ٢٥٧٦ ، مهالبا وممرات إدارية ٧٦٨٠ ، مواد ومهمات إدارية مستخدمة ٧٢٠ ، مبني ٢٨٠٠٠ ، مخصص إهلاك مبني ٨٠٠٠ ، صيانة وإصلاحات مبني ٢٨٠ ، مياه وإتارة ٢٧٦ ، مصروفات خدمة متنوعة ٨٠٨ ، أثاث وتركيبات ٥٦٦٤ ، مخصص إهلاك أثاث وتركيبات ١٦٠٢ ، موردون ٧٥٧٦ ، أوراق دفع ٨٠٤ ، عملاء ٩٧٢٦ ، أرباح محجوزة ٥٠٠٠ ، أوراق قبض ١٦٠٠ ، تأمين مقدم ٣٥٠ ، رأس المال ١٥٠٠٠٠ ، مخزون مهمات بيعية ٢٦٠ ، أراضي ٦٤٠٠ ، مخزون بضائع ١/١ : ٧٥٤٠ ، خصم نقدي مكتسب ٦٤٠ ، نقدية بالبنوك والخزينة ؟ مسوحات مشتريات ١٨٠ ، خصم نقدي مسموح به ٨٢٠ جيه .

- ١ - تبلغ مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسد به ٨٠ جيه .
- ٢ - تبلغ للبيد والمهمات شيعية الباقية في ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٤٠ جيه .
- ٣ - يبلغ الإهلاك السنوي للمبني ١٧٠٠ جيه ، وللأثاث ومركبات ٥٦٠ جيه .
- ٤ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٣٢٤ جيه .
- ٥ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٥٠ جيه يخص السنة المقبلة .
- ٦ - بلغ مخزون ١٩٩١/١٢/٣١ من البضائع ١٩٦٠٠ جيه بالتكلفة طبقاً لقوائم الجرد .

المطلوب :

- ١ - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته وإتكماله .
- ٢ - إجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩١/١٢/٣١ .
- ٣ - إجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات وإقفالها من واقع ورقة العمل ، وإعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩١/١٢/٣١ .

التمرين الرابع :

(أ) من واقع البيانات التالية قم بإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٩٠/١٢/٣١ لشركة الأزياء الحديثة . إجمالي المشتريات ٢٢٥٠٠ جنيه ، نقل للخارج ٢٥٠ جنيه ، خصم نقدي مكتسب ٤٢٥ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٩٠/١٢/٣١ : ١١٥٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٣٠٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٨٩/١٢/٣١ : ١٠٠٠٠ جنيه ، إجمالي المبيعات ٣٩٢٥٠٠ جنيه ، ضرائب : ١٥٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مواد ومهمات مستخدمة في : عمليات البيع ١٧٥ جنيه ، مسموحات مبيعات : ٥٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، عمولة وكلاء البيع ١١٧٥ جنيه ، مردودات مبيعات ٣٧٥ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ٨٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ٨٥٠٠ جنيه ، مرتبات الإدارة ١٣٠٠ جنيه ، نقل للمدخل ٢٢٥ جنيه ، خصم نقدي مسموح به ٤٠٠ جنيه ، مياه وإتارة مكاتب الإدارة ٤٥٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٥٠٠ جنيه لإيجار معارض ومحلات البيع ١٩٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الإدارة ٨٧٥ جنيه ، تأمين على مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه .

(ب) قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسط حساب لهذا الغرض وإجراء التسويات الآتية .

- ١ - الدينون المشكوك في تحصيلها ١١٥٠ جنيه .
- ٢ - التأمين المستحق على معارض ومحلات البيع ٥٠ جنيه .
- ٣ - أجور مدفوعة مقدماً لعمال البيع تم احتسابها ضمن الأجور ٧٥٠ جنيه ، حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب (أ) .

الفصل العاشر

في

المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

١ - مقدمة وخطة الفصل:

افترضنا في الفصول السابقة أن المعاملات الأجلة للوحدة المحاسبية مع عملائها ومدينائها وكذلك مع مورديها ودائنيها كانت تقوم أصلاً على منطق البسر وحسن النية وأهمية المحافظة على السمعة التجارية. ومعنى ذلك أن سياسة البيع الأجل للملاء والمدينين كانت تقوم على فرض يسارهم وحسن نيتهم ووحدة سمعتهم وجميعها من الضمانات الضرورية للوحدة المحاسبية حتى يمكنها التعامل معهم بالأجل وكفالة الحصول على مستحقاتها قبل عملاتها ومدينائها في مواعيد استحقاقها. وعلى العكس من ذلك فإن يسر الوحدة المحاسبية وحسن نيتها وجودة سمعتها من العوامل الضرورية لحصولها على تسهيلات ائتمانية من مورديها ودائنيها وضمانهم في الحصول على مستحقاتهم من الوحدة المحاسبية.

وعلى الرغم من أن البسر والنية الحسنة والسمعة الطيبة من المعايير المتعارف عليها في مجال الأعمال، إلا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضي في كثير من الأحيان ضرورة إثبات دائنيته الوحدة المحاسبية لعملائها ومدينائها ومديونيتها لمورديها ودائنيها بمستندات قانونية لها صفات وخصائص معينة^(١) وتأتي ضرورة الإثبات المستندي في مثل هذه الأحوال لعديد من الأسباب، فقد يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية، أو الظروف الاقتصادية السائدة أو البيع بالتقسيط طويل الأجل أو لخبرها من الأسباب. كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وانتشار وتعدد ظاهرة الإفلاس من العوامل الجوهرية في زعزعة الثقة والرغبة في ضرورة الإثبات المستندي لأي معاملات أجلة بين الوحدة المحاسبية والغير عن طريق ما يعرف بالأوراق التجارية. ولهذه المستندات بعض الأركان الأساسية التي يجب أن تكون مكتملة لكي يطلق عليها قانوناً الأوراق التجارية.

(١) بوضي القرآن الكريم ما يفيد ذلك . (بأنها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه.) آية (٢٨٢) سورة البقرة..

وبناء على ما تقدم رأينا أن يخصص هذا الفصل للتعريف بالأوراق التجارية وأنواعها، والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها وما قد يترتب عليها من إجراءات ومشاكل.

٧ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها:

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المتعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة. والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي: الشيك، والكمبيالة، والسند الإنذني.

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير مطلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الأمر. ويجب أن تتوفر للشيك لركن ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الأمر. والذي يجب ألا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات، (٢) المبلغ، الذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف، (٣) وتوقيع الساحب، الذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه.

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري.

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمائها وقبولها وتظهيرها لأحكام القانون التجاري حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدني. والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب إلى شخص ثالث (وهو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب. ويجب أن تنطوي الكمبيالة على لركن معينة حتى يكتمل شكلها القانوني. وهذه الأركان هي: تاريخ التحرير، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، اسم المسحوب عليه وعنوانه، المبلغ بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء ونوعه، توقيع الساحب، توقيع المسحوب عليه، وتاريخ القبول.

لما السند الإنذني فهو ورقة تحمل تعهداً كتابياً غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ معين أو عند الطلب لإن شخص آخر هو المستفيد. وبالتالي تكون لركن السند الإنذني كالآتي:

تاريخ تحرير السند، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، القيمة بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء، توقيع المسحوب عليه وعنوانه.

ويحتوي السند الإذني عملاً تجارياً إذا كان محرراً لتجاراً حتى لو كان تحريره عن عمل مدني، أو إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى إذا كان محرراً غير تاجر.

هذا ويطلق محاسبياً على الكمبيالات والبيانات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيدة فيها أو التي تصدر من الغير لأنها اصطلاحاً لأوراق القبض، أي تلك الأوراق التجارية التي يتوجب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر. أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً أوراق الدفع، أي الأوراق التجارية التي يتوجب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر.

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتدولة محددة القيمة النقدية، ومن ثم فهي مدينة بطبيعتها إذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية، وعلاقة ما تجل محل الحسابات الشخصية للمعامل. أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها وتمثل حقوقاً مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية.

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم نلها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض وأوراق الدفع.

٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول إلى نقدية عند الاطلاع عليها. البنك متى كان راضياً بالخطب في البنك المسحوب عليه كفاً. والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أي تقوم المنشأة بسحبها) للغير، وفاء بالترام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات. كما تصحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لإدخالها خزينتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو الثغرية أو وفاء بمستوفياتها النقدية من البصائع والأصول. وقد تكون الشيكات ولادة للمنشأة من الغير، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيدة وذلك وفاء بالترام لبيت الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتسديد إيرادات

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية. فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكاً على حسابها الجاري في البنك مدواً للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مدينياً ويجعل حساب النقدية حـ/ جاري بالبنك كذا دائناً بالقيمة. ويؤدي ذلك إلى نقص النقدية بالبنك (وهي من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهي من الأصول) إلى أن تتحول إلى تكلفة بضاعة مباعاً بالقيمة. وإذا اشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل مدواً للقيمة بشيك فإن حساب الآلات يجعل مدينياً (زيادة الأصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً (نقص أصول). أما إذا سحبت المنشأة شيكاً لأمرها لإيداع الحصلة خزينتها فإن حساب النقدية بالخزينة يجعل مدينياً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً.

ويتم قبيل هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة. أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه "يومية المدفوعات" كما سيورد تفصيلاً في الدراسة اللاحقة. ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الإجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد.

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للحصول إذا كان لها حساباً جارياً في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لإيداعها خزينتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جاري لها في أحد البنوك، كما قد تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير. وفي الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مدينياً وحساب المساحب (العمل مثلاً) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائنماً.

وعند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك للحصول، ويكون مستند قيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات في البنك. وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك للحصول إلى أن يرد إشعار البنك بالضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم بإغلاق الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك. وتكون القيد في هذه الحالة كالآتي:

- ١ - عند استلام الشيك أو الشيكات وعد إيداعها بالبنك للحصول:
فإذا قامت المنشأة ببيع بضاعة أو أي أصول أخرى بشيكات، أو إذا
قامت باستلام شيكات من عملائها ممددا لرصيد حسابهم يكون القيد: كالآتي (المبالغ افتراضية):

٤٢٠٠٠ من ح/ الشيكات تحت التحصيل
٤٢٠٠٠ إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول
إيداع الشيكات رقم بتاريخ... بحسابنا
الجاري رقم بينك للحصول.

- ٢ - عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة واضافتها لحساب المنشأة في
بنك الدلتا مثلاً يكون القيد في دفتر المنشأة كالآتي:

٤٢٠٠٠ من ح/ النقدية بينك الدلتا
٤٢٠٠٠ إلى ح/ الشيكات تحت التحصيل
تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ... شعار البنك

وإذا ما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فإنه يترتب على ذلك
ضرورة جعل حساب الساحب مدينياً وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسط
ح/ الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة
توسطه دائناً.

وإذا لم يكن للمنشأة حساباً جارياً بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك
أو الشيكات من البنك الممحب عليه لإيداع القيمة خزينتها فإن القيود تكون
كالآتي:

- ١ - عند استلام الشيك.
٤٢٠٠٠ من ح/ الشيكات تحت التحصيل
٤٢٠٠٠ إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول

٢ - عند تحصيل القيمة:

٤٢٠٠٠ من حـ/ النقدية بالخزينة

٤٢٠٠٠ إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك الغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلاً من إيداعه بالبنك للحصول أو بدلاً من تحصيل القيمة لإيداعها الخزينة، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي:

٣ - عند تظهير الشيك الغير (موردين أو دائنين مثلاً)

٤٢٠٠٠ من حـ/ الموردين أو الدائنين

٤٢٠٠٠ إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إنبتها تفصيلاً في يومية المقبوضات ويقتصر الإلتفات في اليومية العامة على الاحتماليات الشهرية لها، ولن نتمرض هنا لتفاصيل هذه الأمور وإجرائها المحاسبية التي سيرد شرحها في مراحل دراسية أخرى.

أما الشيكات الصادرة، أي تلك التي تقوم المنشأة بتحريرها لحساب الغير سحباً على رصيد حسابها ببنك أو بنوك معينة - فإنها عادة ما يتم إثباتها في الدفاتر باعتبارها مودبة إلى نقص رصيد النقدية في البنك وقت إصدارها. فإذا أصدرت المنشأة شيكاً لأمر مورد بمبلغ ١٧٩٠٠ جنيه مدداً لتسمن مشروباتها منه، فيكون القيد على النحو التالي:

١٧٩٠٠ من حـ/ الموردين

١٧٩٠٠ إلى حـ/ النقدية بالبنك (كذا) شيك

رقم ... على بنك بتاريخ

وعادة ما يتم قيد الشيكات الصادرة في دفتر يميني يخصص لهذا الغرض كما يتم قيدها محاسبياً في المنشآت الصغيرة في اليومية العامة. وفي المنشآت الكبيرة في يومية المدفوعات بصفة تفصيلية، وفي اليومية العامة

بصفة دورية إجمالية ولن يتعرض لتفاصيلها أيضاً ونتركها لمراحل دراسية أخرى.

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض:

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستنداً كتابياً له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة. وعادة ما تربط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل. وتتطوي لأوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيدة فيها. وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل، أو قد تحصل عليها من العملاء سداداً لأرصدتهم للشخصية المدينة لديها.

فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الشروق باعت بضاعة بمبلغ ١٩٧٠٠ جنيه في ١٩٩٥/١/٣١ مقال سحب كمبيالة على العميل عبدالله هلال في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٩٥/٤/١، كما حصلت فم، ٢/٢ على سند إثني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ١٤٩٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سداداً لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فلن القيود تكون كالآتي:

١٩٧٠٠ من حـ/ أوراق القبض
إلى حـ/ المبيعات ١٩٧٠٠

كمبيالة رقم ... بتاريخ ١/٣١ تستحق في ٤/١ مسحوبة على العميل
عبدالله هلال سداداً لفاثورتنا رقم... بتاريخ ١٩٩٥/١/٣١

١٤٩٠٠ من حـ/ أوراق القبض ١٩٩٥/٢/٢

إلى حـ/ العملاء - حـ/ محمود مراد ١٤٩٠٠

سند إثني رقم ... بتاريخ ٢/٢ يستحق في ٤/٢
صادر من العميل سداداً لرصيد حسابه لدينا.

هذا ويمكن تسييط حساب العملاء في كل الأحوال. ففي حالة كمبيالة عبدالله هلال كان من الممكن إثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مديناً وحساب المبيعات دائناً، ثم إثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ/ أوراق القبض مديناً وحساب العميل دائناً. والواقع أنه بفضل تسييط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للثبوت الدفتری لمقابل الوفاء.

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشأة الصغيرة التي لا تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد في مرحلة تالية من الدراسة.

٤ - (أ) المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض:

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الإجراءات التالية: (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها، (٢) إيداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً، (٤) تطهيرها للتغير وفاء بالتزاماتها قبله، (٥) إيداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض.

١ - وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلاً فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

١٩٧٠٠ من حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك) ١٩٩٥/٤/١

١٩٧٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل عبدالله هلال

٢ - أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للحصول لحسابها في تاريخ الاستحقاق فإن القيود تكون كالآتي:

- عند إيداع الورقة بالبنك للحصول:

١٤٩٠٠ من حـ/ أوراق القبض يرسم التحصيل ١٩٩٥/٢/٣

١٤٩٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

إيداع السند الإنثني الصادر من محمود مراد بالبنك للحصول

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على عمولة مقابل قيامه
بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف
تحصيل أوراق القبض. فإذا قام البنك بتحصيل السند الإنسي في تاريخ
الاستحقاق وإضاف قيمتها لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل
قدرها خمسة حنيهات مثلاً، فإن القيد يكون كالآتي:

- عند التحصيل:

من مذكورين	١٩٩٥/٤/٢
ح/ النقدية بالبنك	١٤٨٩٥
ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	٥
إلى ح/ أوراق القبض	١٤٩٠٠

تحصيل السند الإنسي الصادر من محمود مزق

تسجل إضافة رقم.... بتاريخ ١٩٩٥/٤/٢

٣ - وإذا ما قامت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها
نقدًا في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتها النقدية
مثلاً، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة
السائدة في السوق للافترض عند قيام العملية. ويرتبط قبول البنك لخصم
أوراق القبض التي تقدمها بالسمة التجارية والمركز المالي لكل من
المسحوب عليه أو المدين والمستفيد معاً.

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك
مع بقاء المنشأة مسؤولة تضامنياً مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم
التحصيل.

فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة
على عبدالله هلال لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢٪ سنوياً، فإن قيد
اثبات خصم الورقة لدى البنك في دفتر المنشأة يكون كالآتي:

من مذكورين
ح/ التقنية (المستوفى لو البنك) ١٩١٠٩
ح/ مصاريف خصم (طابع لورق القيص) ٥٩١
إلى ح/ لورق القيص ١٩٧٠٠

ثبتت خصم الكميالة بمصاريف خصم لمدة ثلاث شهور

$$١٩٧٠٠ \times \frac{١٢}{٣} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٥٩١ \text{ جنيه}$$

٤ - لما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للخبر سداداً لإلتزام عليها، كان تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر إليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضامنياً مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة. فلذا افترضنا أن شركة الشرق قد قامت بتحويل السند الإلزامي الذي حرره العميل مخمود مراد إلى المورد سعيد عبد الجواد سداداً للرصيد حسابه الدائن في دفتر المنشأة، فإن القيد يكون كالآتي:

١٩٩٠٠ من ح/ الموردين - سعيد عبد الجواد

١٩٩٠٠ إلى ح/ لورق القيص

٥ - وإذا قامت المنشأة بتقديم لورق القيص إلى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق القيمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يملو ويمسك المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر. ولا يقوم البنك بأفراض قيمة الورقة بالكامل. وتختلف حدود القيمة المسجلة للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (البنك) إلى آخر، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و ٩٠٪ من قيمة الورقة. هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تنازلي عمولة التحصيل المناسبة كما يتقاضى البنك فواتراً على القرض أو التسهيلات الائتمانية المسموحة للمنشأة بضمن الأوراق عن مدة القرض أو التسهيلات. فلذا افترضنا مثلاً أن شركة الأضواء لتجارة الأنوار الكهربائية قد قامت بإصدار كمبياله قيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبدالمال بتاريخ ١٩٩٥/٨/١٠ وتضيق السداد في ١٩٩٥/١٢/١ لدى البنك الأهلي ضمناً لتسهيلات

اكتتمانية في حدود ٥٠٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪، ويفرض
أن البنك قد قام بتحصيل الكميالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف
تحصيل قدرها ١٢٥ جنيهًا، فإن القيود تكون كالآتي:-

- عند تقديم الكميالة كضمان:

٨٠٠٠ من حـ/ أوراق القبض برسم التأمين ١٩٩٥/٨/١

٨٠٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

- عند حصول المنشأة على القرض وإيداعه في حسابها الجاري لدى البنك:

٥٠٠٠ من حـ/ التقديـة حـ/ جاري بالبنك الأهلي المصري ٨/١

٥٠٠٠ إلى حـ/ القروض الدائنة قرض البنك الأهلي

المصري

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة في حدود المبلغ تمكنها
من السحب على حسابها الجاري على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ
الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها. وفي هذه الحالة لا يستدعي الأمر قيام
المنشأة بأشياء القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجاري في البنك دائنًا (أي
من الائتمات) بدلاً من كونه مدينًا عندما تقوم بسحب الشيكات عليه. وفي هذه
الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنياً لهذا الرصيد
للفترات خلال فترة التسهيلات.

وفي حالة القرض، وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكميالة واستيفاء
قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجاري
للمنشأة يجرى القيد التالي:

من مذكورين

٥٠٠٠٠ ح/ القروض الدائنة - قرض البنك الأهلي المصري
١٩٩٥/١٢/١

٢٠٠٠ ح/ القوائد المدينة

١٢٥ ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض

٢٧٨٧٥ ح/ التقفية - جاري البنك الأهلي المصري

٨٠٠٠٠ ح/ أوراق القبض برسم التأمين

تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض

وسداد القوائد على القرض ومقدارها

$$٢٠٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٥٠٠٠٠$$

وسداد مصاريف التحصيل والقرض وإيداع الباقي في الحساب الجاري

وفي حالة التسهيلات الائتمانية، وبفرض أن البنك قد فتح تسهيلات في حدود ٥٠٠٠٠ جنيه بضمنان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪، وبفرض أن الشركة استغلت بهذه التسهيلات كالاتي: ٢٠٠٠٠ في ٨/١، ٢٠٠٠٠ في ٩/١، ١٠٠٠٠ في ١٠/١، وقد قام البنك بتحصيل الكمبيالة في ١٢/١ تاريخ الاستحقاق، فلن حساب القوائد يكون كالاتي:

على ٢٠٠٠٠ لمدة أربعة أشهر =

$$٨٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٢٠٠٠٠$$

على ٢٠٠٠٠ لمدة ثلاثة شهور =

$$٦٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٣}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٢٠٠٠٠$$

على ١٠٠٠٠ لمدة شهرين =

$$٢٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٢}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠$$

١٦٠٠ جنيه

المجموع

ويكون قيد الترحيل كالآتي:

من مذكورين	
حـ/ النقدية-جاري باينك الأهلي المصري ٩٥/١٢/١	٧٨٢٧٥
حـ/ الفوائد المدينة	١٦٠٠
حـ/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	١٢٥
إلى حـ/ أوراق القبض برسم التأمين	٨.٠٠٠

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجاري مديناً بمبلغ ٢٨٢٧٥ جنيه بدلاً من كونه دائناً (مكشوفاً) بمبلغ ٥.٠٠٠.

٤ - (ب) تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد:

افترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط، الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية في ذلك التاريخ. وبالتالي فائبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك للحصول بالنيابة عنها أو إذا ما اقترضت بضماتها من البنك. أما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك، أو تطهيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من انتقلت ملكية الورقة إليه.

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخضم تعجيل الدفع. ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته. فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إبنّي من دار الشروق بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد استحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٤٪ فإن قيد السداد كالآتي:

من مذكورين	
ح/ النقبة (بالمندوق أو البنك)	٧٦٨٠
ح/ مصاريف خصم تمجيد الدفع	٢٧٠
إلى ح/ لورق القبض (إذا كانت الورقة في	٨٠٠٠
حيلة المنشأة) أو إلى ح/ لورق القبض برسم	
التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك	
للتحصيل)، أو إلى ح/ لورق القبض برسم	
التأمين.	

ذلك مع مراعاة إثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات القوائد المدينة في حالة إيداع الورقة برسم التأمين.

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق الأصل المستفيد منها، ويتم ذلك بإثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المدينة القانونية المحددة. وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل. ويقع على عاتق البنك لجساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه. ويقع على عاتق البنك ضمناً لحقوقه إذا كانت الورقة مودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مضمومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخصم لديه بقيمة الورقة مضافاً إليها مصاريف البروتستو. أما إذا كانت الورقة تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في حيازته الورقة القيام بالإجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافاً إليها المصاريف. وفي كل الأحوال الخمس السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها بإثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مدينًا مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها. ويكون الطرف الدائن للفيد متلاًماً مع كل حالة. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملاتها في ١٩٩٦/٤/١ وتصرفت فيها كالتالي:

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التصرف
١	٨٠٠٠	عبد السميع	١٩٩٦/٥/١	احتفظت بها للحصول
٢	٥٠٠٠	عبد الستار	١٩٩٦/٦/١	أودعت في البنك للحصول
٣	٧٥٠٠	عبد الغفار	١٩٩٦/٧/١	خصمت في البنك
٤	١٠٠٠٠	عبد الواحد	١٩٩٦/٨/١	حولت للمورد حسنين
٥	٤٠٠٠٠	عبد المرحود	١٩٩٦/١٠/١	أودعت في البنك ضمناً للتسهيلات

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد، وبلغت
مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ٢٠ جنيه، ٢٢ جنيه،
١٨ جنيه، ٢٥ جنيه، ٥٠ جنيه، فإن أثبات التوقف في دفاتر منشأة السمادة
يكون كالآتي:

٢٠	من ح/ مصاريف البروتستو ١٩٩٦/٥/١
٢٠	إلى ح/ النقدية بالصندوق
	أثبتت مداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع
٨٠٢٠	من ح/ العميل عبد السميع ١٩٩٦/٥/١
	إلى مذكورين
٨٠٠٠	ح/ لورق القبض
٢٠	ح/ مصاريف البروتستو

٥٠٢٢	من حـ/ العميل عبدالستار ١٩٩٦/٦/١
	إلى منكوبين
٥٠٠٠	حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل
٢٢	حـ/ النقدية - بالبنك الجاري
اثبات توقف عبدالستار عن سداد الكمبيالة المودعة في البنك	
للتحصيل وتحمله بمصاريف البروتستو	

٧٥١٨	من حـ/ العميل عبدالغفار ١٩٩٦/٧/١
٧٥١٨	إلى حـ/ البنك - جاري
اثبات توقف عبدالغفار عن سداد الكمبيالة المخصصة	
وتحميله بمصاريف البروتستو	

١٠٠٢٥	من حـ/ العميل عبدالواحد ١٩٩٦/٨/١
١٠٠٢٥	إلى حـ/ المورد حسنين
اثبات توقف عبدالواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين	
وتحميله بمصاريف البروتستو الذي حملنا بها حسنين	

٤٠٠٥٠	من حـ/ العميل عبدالوجود ١٩٩٦/١٠/١
	إلى منكوبين
٤٠٠٠٠	حـ/ أوراق القبض برسم التأمين
٥٠	حـ/ النقدية - بالبنك الجاري
اثبات توقف عبدالوجود وتحمله بمصاريف البروتستو التي حملنا	
بها البنك	

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية إما إعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة إجمالي الدين والمصاريف مضافاً إليها فوائد التأخير عن مدة التجديد، أو السداد الجزئي لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد

التي تستحق عليه. وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الإفلاس أولاً ثم نليه بحالة التجديد الكلي أو الجزئي.

ويترف على إعلان إفلاس المدين استحقاق جميع ديونه، قيام المحكمة التجارية بتعيين مصفي لتصفية أعمال المفلّس وأصوله، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين إذا كان المفلّس معسراً أو سداد ديونه إذا كان المفلّس موسراً. ومعنى إعسار المفلّس عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل، وفي هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالتسوية والتناسب. فإذا افترضنا مثلاً إعلان إفلاس عبدالمصعب ووجد أنه معسراً، وحدد المصفي نسبة استيفاء الديون بنسبة ٦٠٪، وسدد للدائنين على هذا الأسس، فإن القيد في دفاتر شركة النهضة يكون كالآتي:

من مذكورين	
ح/ النقدية - بالبنك أو الصندوق	٤٨١٢
ح/ مخصص الديون المشكوك فيها (لوح/ الديون المدومة ثم تنقل في المخصص)	٣٢٠٨
إلى ح/ العميل عبدالمصعب	٨٠٢٠
ثبتت إفلاس عبدالمصعب وحصولنا على ٦٠٪ من أصل الكميالة والمصاريف	

أما إذا كان المفلّس موسراً فإن هذا يعني أن حصيلة التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين. فإذا افترضنا مثلاً أن العميل عبدالواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسراً فإن شركة النهضة، عندما يتم التوقف عن سداد الكميالة المحولة للمورد حسين، تقوم هي بسداد المستحق للمورد بجمل حسابيه مديناً وحساب النقدية دائناً، ثم عندما يقوم المصفي بسداد مستحقاتها قبل عبدالواحد تجمل حساب النقدية مديناً وحساب العميل عبدالواحد دائناً.

وإذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم إعلان إفلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والقوائد أو على جزء منه. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد اتفقت مع عبدالستار على تجديد الكميالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ١٩٩٦/٩/١ بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً فإن قيد التجديد يكون مثلاً لقيد سحب

كميالة جديدة بجملة المستحق مصفاً إليه فواتد مع ضرورة اثبات الفواتد الداتنة. وذلك مع مراعاة أن الكميالة القديمة يتم إلغائها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بهاليه. ويكون قيد اثبات الكميالة الحديدة كالآتي:

٥١٧٢,٦٦ من ح/ لورق القرض ١٩٩٦/١/١

إلى منكورين

٥٠٢٢,٠٠ ح/ المصيل عبدالستار

١٥٠,٦٦ ح/ الفواتد الداتنة - فواتد تجديد كميالات

اثبات تجديد كميالة عبدالستار بالأصل ومصاريف البروتستو

وفواتد تجديد.

$$١٢ \quad ٢$$

$$٥٠٢٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٦٠٢,٦٦ \text{ جنيه}$$

$$١٢ \quad ١٠٠$$

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يخص بالمبلغ التقدي والذي يجل به حساب التقدي مديناً بدلاً من حساب لورق القرض، كما أن فواتد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب المصيل وتضاف لهذا الرصيد لتحدد قيمة الكميالة الجديدة.

• - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع:

تتطوي أوراق الدفع على الكميالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائيتها أو السندات الإنشائية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء. ولورق الدفع داتنة بطبيعتها حيث تمثل احلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالقرارات داتنة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا. وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إنشائياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون ح/ لورق الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتري أو مخزون البضائع إذا تم مسحها أو إصدارها عند الشراء/ أو قد يكون الطرف المدين فيها أي أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل لورق دفع إلا أنه جرت العادة أن يخصص حساب لورق الدفع للورق التجارية التي تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع. ونفرض مثلاً شركة الأعضاء لتجارة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ١٩٩٠/٢/١ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات

كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ٤٣٥٠ جنيهاً سددت منها مقدراً ١٢٥٠ جنيهاً وجررت بالباقي سنداً إنشياً يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سنداً لرميد حسابه البالغ ٢٢٤٠ جنيهاً يستحق بعد شهرين. وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفاتر شركة الأضواء كالآتي:

٤٣٥٠ من ح./ المشتريات أو مخزون البضاعة ١٩٩٠/٢/١

إلى مذكورين

١٢٥٠ ح./ النقدية - بالبنك أو الصندوق

٣٠٠٠ ح./ لورق الدفع

اثبتت شراء بضاعة وإصدار سند إنشئ سنداً

لجزء من القيمة بمبلغ ٣٠٠٠ يستحق بعد شهر

٢٢٤٠ من ح./ المورد - المورد هلال

٢٢٤٠ إلى ح./ لورق الدفع

قبولنا كمبيالة المسحوبة علينا سنداً لرميد حساب المورد

وتستحق بعد شهرين

وإذا توقفت المنشأة عن سداد لورق الدفع في مواعيد الاستحقاق فبها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهر اقلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة. فإذا افتراضنا مثلاً أن شركة الأضواء توقفت عن دفع قيمة السند الإنشئ المستحق عليها في ١٩٩٠/٢/١ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه، ثم تفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضاعفاً إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فلن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر شركة الأضواء كالآتي:

من مذكورين

٣٠٠٠ ح./ لورق الدفع

٧ ح./ المصاريف القضائية

٢٠٠٧ إلى ح./ المورد - المحلات العامة للكهرباء

اثبتت توقفنا عن سداد السند الإنشئ المستحق في ٢/١ وتحملاً

لمصاريف البروتستو

٦٠.١٤ من ح/ القوائد المنيئة - فوائد تجديد لورق الدفع ٢/١

٦٠.١٤ إلى ح/ الموردين - المحلات العامة للكهرباء

تحملاً لقوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ٢١٢

$$2 \times \frac{12}{2} \times 30.07 = 60.14 \text{ جنيه}$$

١٢ ١٠٠

٢٠٦٧.١٤ من ح/ الموردين - المحلات العامة ٢/١

٢٠٦٧.١٤ إلى ح/ لورق الدفع

تجديد السند الإئني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة

بتاريخ استحقاق ٩٠/٥/١

لما لم يتم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائتين يتم بمعرفة المصنفي طبقاً لحالة يسارها أو اعسارها بعد تحقق حسيولة التصفية، وهو موضوع نتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة المحاسبية.

هذا ويراعى أن لورق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هي لورق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة. وبالتالي فإن قيام المستفيد من لورق الدفع بتحويلها للغير أو إيداعها في البنك للحصول أو خصمها في البنك أو إيداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة لورق دفع كما يتضح من المثال العام التالي.

٦ - للكمبيالة الصورية:

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مدينًا للساحب، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمائمها من البنوك كوسيلة للحصول على نقية حاضرة، ولذلك فهي عادة محرمة قانوناً.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية، إلا أن على الساحب في هذه الحالة أن يوفي للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من

حصيلتها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاصم أو المقرض.

٧ - مثال عام:

باعت شركة الشروق بضاعة لشركة الغروب بلغ سعر بيعها ١٥٠ ألف جنيه وتكلفتها ٧٠ Z من سعر البيع وكان ذلك في ٢٧/٤/١٩٩٦. وفي ٥/١ سحبت شركة الشروق ٥ كمبيالات على شركة الغروب متساوية القيمة كل منها بمبلغ ٣٠ ألف جنيه وقد قبلتهم شركة الغروب. هنا وتستحق الأولى في ٧/١ والثانية في ٨/١ والثالثة في ٩/١ والرابعة في ١٠/١ والخامسة في ١١/١.

وقد قلعت شركة الشروق بالتصرف في هذه الأوراق كالآتي:

- ١ - الكمبيالة الأولى حق ٧/١ احتفظت بها للحصول.
- ٢ - الكمبيالة الثانية حق ٨/١ أرسلت للبنك للحصول.
- ٣ - الكمبيالة حق ٩/١ خصمت في البنك بمعدل ١٢ Z سنوياً.
- ٤ - الكمبيالة حق ١٠/١ تم ايداعها في البنك لضمان تسهيل ائتماني في حدود ٢٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢ Z سنوياً، وقد قامت الشركة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه في ٥/١ والباقي في ٩/١.

- ٥ - الكمبيالة حق ١١/١ ظهرت للمورد حمدون سداداً لرصيد حصيله.

وقد قلعت شركة الغروب بسداد الكمبيالات الثلاثة الأولى في توليف استحقاقها وبلغت مصاريف وعمولة البنك عن تحصيل الكمبيالة الثانية ٤٠ جنيه. كما توقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وقد اتفقت مع شركة الشروق على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقداً وتجديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة شهور بسعر فائدة ١٨ Z سنوياً.

لما الكمبيالة الخامسة فقد توقفت شركة الغروب عن سدادها أيضاً وبلغت مصاريف البروتستو ٦٥ جنيه وتم تجديدها لمدة شهرين بفائدة ١٥ Z:

المطلوب:

تسجيل العمليات السابقة في دفتر كل من.

- ١ - شركة الشروق.

- ٢ - شركة الغروب.

- ٣ - المورد حمدون.

أولاً: دفاتر شركة الشروق:

١٩٩٦/٤/٢٧	من ح/ العملاء - الغروب إلى ح/ المبيعات	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٩٩٦/٤/٢٧	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلى ح/ مخزون البضاعة	١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ لوراق القبض (أ.ق) إلى ح/ العملاء - الغروب ثبت قبول شركة الغروب خمس كمبيلات بالمستحق عليها	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ أ.ق برسم التحصيل إلى ح/ أ.ق ثبت إرسال الورقة حق ٨/١ البنك للتحصيل.	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من مذكورين ح/ التقية ح/ مصاريف خصم أ.ق ١٢ ٤ ٢٠٠٠٠ × — × — ١٢ ١٠٠ إلى ح/ أ.ق ثبت خصم الكمبيالة حق ٩/١ في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً.	٣٠٠٠٠	٢٨٨٠٠ ١٢٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ أ.ق برسم التلمين إلى ح/ أ.ق ثبت إرسال الورقة حق ١٠/١ لضمان الحصول على تسهيل تتمنى	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/٥/١	من ح/ الموردين إلى ح/ جاري البنك تسهيلات ثبت الحصول على القفعة الأولى من التسهيلات	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

١٩٩٦/٥/١	من د/ عمودين - حمطون الى د. ا. ق اثبت تطهير الورق حق ١١/١ سدوا الرصيد المورد حمطون	٢٠٠٠٠ ١٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/٦/١	من د/ عمودين الى د/ جاري البنك اثبت تحصيل الفضة التسهيلات المتأتية.	٨٠٠٠	٨٠٠٠
١٩٩٦/٧/١	من د/ النقية الى د. ا. ق اثبت تحصيل الكمبيالة لمحتفظ بها حق ٧/١	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/٨/١	من مذكورين د/ جاري البنك د/ مصاريف تحصيل كمبيالات الى د. ا. ق برسم التحصيل اثبت تحصيل الكمبيالة حق ٨/١ والمودعة في البنك اشعار ائتمنة رقم	٢٠٠٠٠ ٢٠	٢٩٩٦٠ ٤٠
١٩٩٦/٩/١	لا قيود حيث ان التصرف في الكمبيالات بالخصم ينتقل ملكيتها الى البنك.		
١٩٩٦/١٠/١	من د/ الصلاء - شركة الغروب الى مذكورين د. ا. ق برسم التأمين د/ جاري البنك تسهيلات اثبت التوقف عن سدو الكمبيالة حق ١٠/١	٢٠٠٠٠ ٥٠	٢٠٠٥٠

١٩٩٦/١٠/١	<p>من ح/ القوائد المدينة الى ح/ جاري البنك تسهيلات</p> <p>ثبثت القوائد المدينة عن التسهيلات</p> $600 = \frac{5}{12} \times \frac{12}{100} \times 12000$ $320 = \frac{4}{12} \times \frac{12}{100} \times 8000$ <p>٩٢٠ ---</p>	٩٢٠	٩٢٠
١٩٩٦/١٠/١	<p>من ح/ جاري البنك تسهيلات الى ح/ التقفية بالبنك جاري</p> <p>ثبثت سداد وصود التسهيلات (٩٢٠ + ٥٠ + ٢٠٠٠٠)</p>	٢٠٩٧٠	٢٠٩٧٠
١٩٩٦/١٠/١	<p>من ح/ العملاء - القروب الى ح/ فوائد تجديد أ. ق</p> $11250 = \frac{3}{12} \times \frac{18}{100} \times 25000$ <p>ثبثت تحميل العميل بالقوائد عن المبالغ غير المسددة.</p>	١١٢٥٠	١١٢٥٠
١٩٩٦/١٠/١	<p>من مذكورين ح/ أ. ق (جديدة - (١١٢٥٠ + ٢٥٠٠٠)</p> <p>ح/ تقفية</p> <p>الى ح/ العملاء القروب</p> <p>ثبثت تحصيل جزء من المصنفين على العملاء وتجديد كمبيالة بالبقي.</p>	٣١١٢٥	٢٦١٢٥ ٥٠٠٠

١٩٩٦/١١/١	من ح/ الصلاء - الغروب إلى ح/ الموردين - حمون ثبتت توقف الصلاء عن سداد الكميالة المظهره لحمون.	٢٠٠٦٥	٢٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/ الموردين - حمون إلى ح/ التقية ثبتت سداد المستحق للمورد حمون	٢٠٠٦٥	٢٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/٣	من ح/ الصلاء - الغروب إلى ح/ فوائد تجديد أ. ق $٧٥١,٦ = \frac{٢}{١٥} \times \frac{١٥}{١٢} \times ٢٠٠٦٥$ ثبتت تحميل الصلاء بفوائد تجديد أ. ق.	٧٥١,٦	٧٥١,٦
١٩٩٦/١١/١	من ح/ أ. ق (جديدة ٢٠٠٦٥ + (٧٥١,٦) إلى ح/ الصلاء - الغروب ثبتت تجديد كميالة بالمستحق على الصلاء.	٢٠٨١٦,٦	٢٠٨١٦,٦

ثانيا: دفاتر شركة الغروب:

١٩٩٦/٤/٢٧	من ح/ مخزون بضائع ١ إلى ح/ الموردين - الشرق ثبتت شراء بضاعة على الحساب	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
-----------	---	--------	--------

١٩٩٦/٥/١	من ح/ الموردين - الشروق الى ح/ اوراق النفع (أ.د) اثبات قبول ٥ كمبيالات سددا لرصيد شركة الشروق	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٩٩٦/٧/١	من ح/ أ.د الى ح/ التقديرات اثبات سددا الكمبيالة حق ٧/١	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/٨/١	من ح/ أ.د الى ح/ التقديرات اثبات سددا الكمبيالة حق ٨/١	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/٩/١	من ح/ أ.د الى ح/ التقديرات اثبات سددا الكمبيالة حق ٩/١	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/١٠/١	من مذكورين ح/ أ.د ح/ مصروفات قضائية الى ح/ الموردين - الشروق اثبات التوقف عن سددا الكمبيالة المستحقة علينا في ١٠/١	٢٠٠٥٠	٢٠٠٠٠ ٥٠
١٩٩٦/١٠/١	من ح/ فوائد تجديد أ.د الى ح/ الموردين - الشروق	١١٢٥	١١٢٥
١٩٩٦/١٠/١	من ح/ الموردين - الشروق الى مذكورين ح/ أ.د ح/ التقديرات اثبات سددا جزه للموردين وتجديد كمبيالة باقي	٢٦١٢٥ ٥٠٠٠	٢١١٢٥

١٩٩٦/١١/١	من مذكورين ح/ا.د ح/م - قضائية. في ح/الموردين-الشرق	٢٠٠٦٥	٢٠٠٠٠ ٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/ فوائد تجديد ا.د في ح/الموردين-الشرق	٧٥١,٦	٧٥١,٦
١٩٩٦/١١/١	من ح/الموردين-الشرق في ح/ا.د	٢٠٨١٦,٦	٢٠٨١٦,٦

ثالثاً: دفتر المورد حمدون:

١٩٩٦/٢/١	من ح/ا.ق الى ح/العلاء - الشرق	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٦/١١/١	من ح/العلاء - الشرق في مذكورين ح/ا.ق ح/القضية	٢٠٠٠٠ ٦٥	٢٠٠٦٥
١٩٩٦/١١/١	من ح/القضية الى ح/العلاء - الشرق	٢٠٠٦٥	٢٠٠٦٥

هذا وعلى إقراره تصوير حسابات الاستاذ في دفتر شركة الشرق وشركة الغرب والمورد حمدون.

أسئلة وتمارين

الفصل العاشر

أولاً الأسئلة :

السؤال الأول :

١ - ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الأدنى ورقة تجارية .

٢ - يرر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :
(أ) تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

(ب) تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصيللة القطع يتحمل بها المدين أو المحسوب عليه .

(ج) يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها في مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين .

(د) تعتبر الفوائد على تجليد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر للمستفيد .

(هـ) تعتبر أوراق القبض المحصورة أو المودعة يرسم للتأمين من أصول الساحب أو للمستفيد الأول حتى يتم تحصيلها

السؤال الثاني :

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المطلة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية :

الحالة ١ : قامت محلات الأطرش بسحب كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على محلات الأسمر سداداً للرصيد اللذين نحدسه الأخيرة لديها في ١١/١١/٨٩ تستحق بعد شهرين . وقبلت محلات الأسمر الكمبيالة المسحوبة التي قامت محلات الأطرش بتخصيمها في البنك في تاريخه بمعدل فائدة ٢١٢ سنوياً . وفي تاريخ الاستحقاق توقفت محلات الأسمر عن السداد وبلغت مصاريف البروتستر ٨٥ جنيه

وترتب على ذلك .

(أ) جعل حساب أوراق القبض مدينياً وحساب العملاء دافعاً عند سحب الكمبيالة وقبولها .

(ب) تحمل محلات الأطرشن لمصاريف قطع مدينة تبلغ ٢٠٠ جنيه في كل الأحوال .

(ج) ضرورة جعل محلات الأسمر ملتزمة بمبلغ ١٠٠٨٥ جنيه عند التوقف مقابل جعل حساب البنك دافعاً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحالة ٢ : حصلت محلات التركي للملابس الجاهزة على سند إئتي من محلات على أئتي بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه . وقد قامت محلات التركي بإيداع السند في البنك تلميناً لحصولها على تسهيلات إئتمانية في حدود ٢٨٠ من قيمته وكان السند مؤرخاً ١/١ ويستحق بعد ستة شهور . وقد سحبت محلات التركي ٥٠٠٠ جنيه في ١/١ ، ١٠٠٠٠ جنيه في ٢/١ ، ٥٠٠٠ جنيه في ٣/١ . وكان سعر الفائدة المتفق عليه مع البنك ٢١٢ سنوياً . وقد قامت محلات على بأئتي بالوفاء بقيمة السند عند الاستحقاق . وترتب على ذلك :

(أ) جعل ح/أ أوراق القبض يرسم التأمين مدينياً وح/أ أوراق القبض دافعاً عند إيداع السند في البنك .

(ب) جعل ح/أ التقديرة مدينياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والفوائد المدينة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عند قيام البنك بتحصيل السند .

(ج) جعل ح/أ التقديرة - بالبنك مدينياً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وح/أ الفوائد مدينياً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحساب أوراق القبض يرسم التأمين دافعاً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحالة ٣ : عندما توقف العميل مسعود عن سداد الكمبيالة التي كانت مسحوبة عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه والتي كانت مضمومة في البنك مقابل مصاريف خصم تبلغ ٢٠٠ جنيه جعل البنك ح/أ للنشأة مدينياً بمبلغ ١٠٠٥٠ جنيه عند إخطارها بتوقف العميل عن السداد . وقد اتفقت النشأة مع العميل بعد ذلك بسداد نصف قيمة الكمبيالة وكل للمصاريف وتحرير سنداً إئتي بالباقي مع فوائد تأخير ٢١٢

سنوياً لمدة ثلاثة شهور . ويترتب على ذلك .

(أ) تبلغ قيمة ما يبدده العميل نقداً ٥٠٥٠ جنيه وتبلغ قيمة السند الأدنى ٥١٥٠ جنيه .

(ب) يجعل ح/ا العميل مسعود مدينياً عند التوقف بمبلغ ١٠٠٥٠ وح/ا البنك دائئاً .

(ج) تتحمل المنشأة بمصاريف القطع في كل الأحوال وتعتبر من حسابات المصروفات التي تقفل في ح/ا الأرباح والخسائر .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ : عندما يقوم عملاء منشأة ما بسداد أوراق القبض في توليف استحقاقها دون توقف فإن :

(أ) تجعل المنشأة ح/ا النقدية مدينياً وحساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل دائئاً بقيمة الأوراق التي تحتفظ بها للتحصيل أو تودعها في البنك للتحصيل .

(ب) تجعل ح/ا البنك مدينياً وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائئاً بالفرق بين قيمة الأوراق التي تحصل من الأوراق المودعة كتأمين والفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة .

(ج) لا تجرى المنشأة أية قيد بخصوص تحصيل أوراق القبض المخصوصة أو المحولة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٥ : كان عبد الجبار مدينياً لمنشأة الصفا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه خرر بها سنداً إذنيّاً في ١/١ يستحق بعد ثلاثة شهور . وتحرر لعبد الجبار بروتستو التوقف عن الدفع في ٢/٣١ وبلغت المصاريف ٤٥ جنيه . وأعلن إفلاس عبد الجبار ووجد أن حصيلة بيع أصوله تكفي لسداد ٦٠٪ من إلتزاماته . ويترتب على ذلك :

(أ) أن تجعل منشأة الصفا ح/ا عبد الجبار مدينياً بمبلغ ٢٠٠٤٥ جنيه عند التوقف والحساب أو التحايات الملائمة دائئة .

(ب) تجعل ح/ا النقدية مدينياً بمبلغ ١٢٠٢٧ جنيه وح/ا الديون للمدومة مدينياً بمبلغ ٨٠١٨ جنيه عند الحصول على حصتها في حصيلة تصفية أصول عبد الجبار .

(ج) إنا كانت المنشأة قد قطعت هذا السند في البنك بمصاريف ٦٠٠ جنيه فإنها تسد للبنك ٢٠٠٤٥ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٦ : كان قد تم سحب كمبيالة على محلات العربي بمعرفة أحد مورديها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، وقبلتها محلات العربي لتستحق بعد ٤ شهور . وقام المورد بخصم الكمبيالة في البنك بمعدل ٢١٢ سنوياً عندما تم قبولها . وتوقفت محلات العربي عن السداد في تاريخ الاستحقاق وافقت مع المورد بعد ذلك على سداد ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي بلغت ٩٥ جنيه وتجبر سند إذني بالباقي وفوقه تأخير ٢٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين . وترتب على ذلك .
(أ) تجمل محلات العربي ح/أ أوراق الدفع مدنية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وح/أ المصاريف القضائية مدنياً بمبلغ ٩٥ جنيه مقابل جعل ح/أ المورد دائناً عند توقعها عن السداد .

(ب) يجعل المورد ح/أ العملاء - محلات العربي مدنياً وح/أ البنك دائناً بمبلغ ٩٥ - - - - - جنيه عند التوقف .

(ج) تجمل محلات العربي ح/أ المورد مدنياً بمبلغ ٥٠٢٩٥ عند الاتفاق مقابل جعل ح/أ التغطية دائناً بمبلغ ٣٠٠٩٥ جنيه وح/أ أوراق الدفع دائناً بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

في ١/٢٢ باعت منشأة الشروق إلى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ١٠ ٢٢ أيام صافي ٣٠ يوم ، هذا ولم تسلم منشأة الغروب انوفاء بقيمة مشتريتها في المواعيد المحددة ، وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً قبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت بالباقي سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لإذن منشأة

الشرق . وقد احتفظت منشأة الشرق بالكمبيالة الأولى للتحصيل وأرسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمان الثالثة في حدود 280 وسعر فائدة 2 1/2 قامت بسحبها من البنك فوراً ، كما قطعت السند الإذني في البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشرق ومنشأة الغروب وتصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع .

التصريح الثاني :

كالأول إلا منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة 2 1/2 سنوياً وبلغت المصاريف القضائية 16 جنيهاً ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة قامت بسداد الكمبيالة المجددة و 250 من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التي بلغت 18 جنيهاً ، وحررت سنداً إنشياً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع 2 1/2 سنوياً . كما توقفت عن سداد السند الإذني المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك 14 جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشرق على السند الجديد 9 جنيهات .

التصريح الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السرى عن شهر مارس 1988 .

٢ مارس : حصلت على سند إذني من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ 3212 جنيهاً يضاف إليها فوائد بواقع 26 تجديداً للكمبيالة التي استحققت عليه نس . وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستور عليها 12 جنيهاً .

١٠ مارس : حررت سنداً إنشياً لبنك الإئتمان بمبلغ 15000 جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة 2 1/2 سنوياً وقد حصلت على حسيمة القطع في نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرايشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه النقن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصصة في البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيهاً منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل ، وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجارى وافقت مع الدين على قبول سداداً إزنيماً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وافقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند إزني بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ٢١٢.

٢٥ مارس : حصلت على سند إزني من العميل السيد وهذان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/٢٥ سداداً لرصيد حسابه . وقد تم إرساله للبنك للتحويل في نفس اليوم

٣٠ مارس : حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة للمسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي كانت مودعة بالبنك للتحويل وسداد مصاريف البروتستو التي بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائلاً ٢٣١٥ جنيه نقلاً منها ١٥ جنيه فوائد تجديد .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفاتر الأطراف المعنية مع تصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع فى كل حالة .

﴿ تم بحمد الله وتوفيقه ﴾

